



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Aspectos conflictivos de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y su régimen sancionador

Autor

Cristina Romeo Sanz

Director

Sabina De Miguel Arias

Facultad de Derecho
2017/2018

ÍNDICE	1
LISTADO DE ABREVIATURAS.....	3
I. INTRODUCCIÓN	4
1. CUESTIÓN TRATADA	4
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	4
3. METODOLOGÍA	4
II. EL ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN Y SU ÁMBITO DE APLICACIÓN	5
1. ÁMBITO OBJETIVO	8
1.1. <i>Información sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero</i>	8
A) Objeto de la obligación.....	8
B) Información a suministrar.....	9
C) Supuestos excluidos.....	9
1.2. <i>Información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositadas, gestionadas u obtenidas en el extranjero</i>	10
A) Objeto de la obligación.....	10
B) Información a suministrar.....	11
C) Supuestos excluidos.....	12
1.3. <i>Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero</i>	12
A) Objeto de la obligación.....	12
B) Información a suministrar.....	12
C) Supuestos excluidos.....	13
2. ÁMBITO SUBJETIVO	14
III. FORMA Y PLAZO DE PRESENTACIÓN	16
IV. INFRACCIONES Y RÉGIMEN SANCIONADOR	18
1. SANCIÓN POR NO PRESENTAR EN PLAZO LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS	18
2. SANCIÓN POR PRESENTAR DE FORMA INCOMPLETA, INEXACTA O CON DATOS FALSOS LAS DECLARACIONES	19

3. SANCIÓN POR PRESENTAR LA DECLARACIÓN POR MEDIOS DISTINTOS A LOS ELECTRÓNICOS, INFORMÁTICOS Y TELEMÁTICOS EN AQUELLOS SUPUESTOS EN QUE HUBIERA OBLIGACIÓN DE HACERLO POR DICHOS MEDIOS	20
4. ASPECTOS CRÍTICOS DEL RÉGIMEN SANCIONADOR	20
V. EL VÍNCULO ENTRE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO Y LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS	26
VI. CONCLUSIONES.....	32
VII. BIBLIOGRAFÍA	35

LISTADO DE ABREVIATURAS

- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
- Art.: Artículo
- CE: Constitución Española
- DA: Disposición Adicional
- DTE: Declaración Tributaria Especial
- Ed.: Edición
- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- LIP: Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
- LIRPF: 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
- LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
- NIF: Número de Identificación Fiscal
- Pág.: Página
- RGGIA: 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
- TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- TRLIS: Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (disposición derogada)
- UE: Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA

En el presente trabajo se tratará de analizar la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como algunos de los puntos conflictivos que presenta dicha obligación.

Para ello, será necesario en un primer epígrafe efectuar un análisis descriptivo de esta obligación, para, posteriormente, advertir tanto de la forma y el plazo de presentación como de las infracciones y su régimen sancionador, examinando, obviamente, algunos de sus puntos más controvertidos. Por fin, se hará referencia al vínculo de la citada obligación con las ganancias patrimoniales no justificadas, así como a las consecuencias de su presentación extemporánea.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

Como veremos, la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero fue introducida en el año 2012 como medida contra el fraude fiscal, y se materializa a través de la presentación del denominado «modelo 720».

Así pues, la elección de este tema se debe, principalmente, a las numerosas críticas que ha suscitado, ya que, entre otras cuestiones, el incumplimiento de dicha obligación lleva aparejada una serie de sanciones consideradas desmesuradamente elevadas y desproporcionadas.

De hecho, la propia Comisión Europea envió a España, en febrero de 2017, un Dictamen Motivado solicitando la modificación de las normas reguladoras de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

3. METODOLOGÍA

Por lo demás, y en relación con la metodología seguida en la elaboración de este Trabajo de Fin de Grado, he partido de diferentes estudios que analizan la regulación de la obligación objeto del mismo, establecida en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, el RGGIA, o la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero.

Así, y tras la lectura detallada de dicha normativa, he acudido a diferentes fuentes bibliográficas, tales como manuales, libros especializados y revistas científicas, los cuales han quedado debidamente referenciados en la bibliografía anexa.

II. EL ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN Y SU ÁMBITO DE APLICACIÓN

En el año 2012 se adoptaron una serie de medidas contra el fraude fiscal entre las que se introdujo la relativa a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Concretamente fue la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, la que introdujo esta nueva obligación en la nueva disposición adicional decimoctava de la LGT.

Dicha obligación fue desarrollada en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RGGIA, introducidos, a tal fin, por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la LGT a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

Junto a lo anterior, cabe destacar que se aprobó el modelo 720 de declaración, a través de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, de conformidad con el cual el contribuyente debe informar anualmente sobre los bienes y derechos situados en el extranjero.

Siendo esto así, resulta conveniente poner en contexto el nacimiento de esta obligación. En este sentido, la misma se aprobó un mes antes de que finalizase el plazo para acogerse a la «Declaración Tributaria Especial», comúnmente conocida como «amnistía fiscal»¹.

¹ La Declaración Tributaria Especial se introdujo a través de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, siendo, poco después, modificada por el Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios. En este sentido, se aprobó la Orden HAP/1182/2012, de 31 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación.

A través de aquella se concedía a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondían con las rentas declaradas en dichos impuestos, la posibilidad de regularizar voluntariamente los activos que pudieran tener ocultos, tanto en España como en el extranjero. A estos efectos, se les permitía presentar una DTE por la cual el importe declarado tendría la consideración de renta declarada, con exclusión de recargos, intereses y multas. Así, la DTE permitió aflorar hasta el 30 de noviembre de 2012, con una baja tributación², los bienes y derechos que se encontraban ocultos o no declarados correctamente.

Dicha medida fue objeto de importantes críticas, a pesar de que quiso justificarse en las circunstancias económicas del momento.

Así, a título ejemplificativo, IGLESIAS CASAS y GONZÁLEZ MÉNDEZ consideran que los beneficiados en este caso fueron aquellos que «utilizan su capacidad económica para realizar operaciones complejas y utilizar medios de dudosa legalidad con el fin de evadir impuestos», lo que supone la «quiebra de todo criterio de justicia financiera». En suma, creen que el hecho de que queden impunes conductas socialmente reprochables «solo conducen a desincentivar los comportamientos respetuosos con la Ley y a sembrar la desafección y la desconfianza respecto de los detentadores de la Política»³.

En este sentido, como es bien sabido, por aquel entonces España se encontraba en una mala situación financiera, caracterizada por el estallido de la burbuja inmobiliaria, una elevada prima de riesgo, un déficit público en auge y un alto desempleo que dio lugar a una discutida reforma laboral.

Tras la citada amnistía fiscal que supuso la mencionada DTE, se estableció la obligación específica de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, objeto de examen en este trabajo. Podría decirse, por tanto, que existe una relación directa e inmediata entre dicha obligación y la DTE del año 2012. En palabras de SIMÓN ACOSTA: «próximo ya el vencimiento del plazo para presentar la declaración especial y, probablemente, bajo el influjo del temor a que no se cumplieran las expectativas de afloramiento de patrimonios ocultos, se introdujeron importantes medidas disuasorias y

² El tipo de gravamen era el 10% del valor de adquisición o importe de los bienes y derechos.

³ IGLESIAS CASAS, J.M., y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: «La evasión fiscal y su “amnistía». La justicia tributaria en un contexto de crisis económica», en *Dereito*, Vol. 22, núm.195-223, 2013, pág. 222.

sancionadoras para quienes, teniendo bienes ocultos en el extranjero, no se acogiesen a la regulación fiscal en curso»⁴.

Por lo demás, resulta importante advertir que dicha medida fue declarada inconstitucional y nula por vulneración del artículo 86.1 CE a través de la Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio de 2017. En concreto, este Tribunal consideró que dicha medida afectaba a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público que enuncia el artículo 31.1 CE, lo que conlleva a que no pueda introducirse la misma en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE⁵, pues excluye el uso del mismo cuando afecte a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, dentro del cual se encuentra el citado artículo 31.1 CE.

Ahora bien, lo cierto es que el Tribunal Constitucional, a pesar de declarar la nulidad de la citada norma por una cuestión de índole formal, vino a efectuar interesantes consideraciones sobre su contenido material, indicando que «la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)»⁶.

Así lo ha puesto de relieve MARTÍN QUERALT, pues a pesar de que el fallo encuentra anclaje en una consideración distinta, cabe destacar que la motivación de la Sentencia se encuentra «preñada de declaraciones que claramente subrayan que se han vulnerado los principios materiales de justicia tributaria», dado que «la norma afecta a la esencia misma

⁴ SIMÓN ACOSTA, E.: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, 2014, pág. 46.

Se pronuncia también en este sentido ALARCÓN GARCÍA, E.: *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016, pág. 22.

⁵ A cuyo tenor: «En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general».

⁶ De este modo, se legitima como una opción válida «la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir. En consecuencia, el objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular» (Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio de 2017).

del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad que tutela el art. 31.1 de la Constitución»⁷.

Sea como fuere, y a pesar de la citada declaración de inconstitucionalidad, la regulación vigente sigue recogiendo tres obligaciones de información articuladas a través de un mismo modelo informativo (el mencionado 720), configuradas de forma autónoma en función de los tres tipos de bienes sobre los que existe la obligación de informar: las cuentas en entidades de crédito; los títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas, y los bienes inmuebles y derechos sobre ellos.

Con el objeto de abordar su regulación, nos centraremos, a continuación, en su delimitación desde el punto de vista de su ámbito objetivo y subjetivo, para pasar a analizar, en epígrafes posteriores, el objeto de la obligación, la información a suministrar, los supuestos excluidos, así como los sujetos obligados a la presentación de la misma.

1. ÁMBITO OBJETIVO

En relación con el ámbito objetivo de la obligación de informar, procederemos a desarrollar de forma sucinta, la concreta información que ha de incluirse en el denominado modelo 720.

1.1. Información sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

A) Objeto de la obligación

El objeto de la obligación consiste en aquellas cuentas abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio. En concreto: cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

⁷ MARTÍN QUERALT, J.: «La amnistía no solo es inconstitucional porque se aprobó por el Decreto Ley», *Legal Cinco Días*, junio de 2017.

B) Información a suministrar

De acuerdo con el artículo 42.bis del Reglamento, la información a suministrar deberá ser la siguiente:

- La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito, así como su domicilio.
- La identificación completa de las cuentas.
- La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.
- Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

C) Supuestos excluidos

En lo que se refiere a los supuestos excluidos del deber de información, se encuentran, en primer lugar, las cuentas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 de la LIS⁸ (antiguo artículo 9.1 TRLIS).

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

En tercer lugar, se excluyen del deber de información las cuentas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad

⁸ a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales. b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones. d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social. e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española. f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales. h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

Por otro lado, no ha de informarse de las cuentas que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.

Y, por último, no existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos a 31 de diciembre no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concorra en relación con los saldos medios. Ahora bien, en caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.

1.2. Información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositadas, gestionadas u obtenidas en el extranjero

A) Objeto de la obligación

Dicho objeto podemos dividirlo, a su vez, en 3 bloques:

a) *Valores*: entre ellos se incluyen los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica, los representativos de la cesión a terceros de capitales propios y, por fin, los aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «*trusts*» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

b) *Derechos*: las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero.

c) *Seguros y rentas depositadas, gestionadas u obtenidas en el extranjero*: los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la

entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.

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

B) Información a suministrar

a) *Valores*: en lo que atañe a la concreta información a suministrar en relación con los valores, se incluye la siguiente:

-La razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.

-El saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas. La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.

-El saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.

-El saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente. En tal caso, la información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.

b) *Derechos*: en cuanto a los derechos, la información comprenderá la razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio, así como el número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, así como su valor liquidativo a 31 de diciembre.

c) *Seguros y rentas depositadas, gestionadas u obtenidas en el extranjero*: por lo demás, y en relación con los seguros y rentas, deberá identificarse a la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

C) Supuestos excluidos

En cualquier caso, la normativa excluye del deber de informar a las entidades a que se refiere el artículo 9.1 de la LIS antes citadas.

Igualmente, se hallan excepcionados los obligados tributarios que sean una persona jurídica o entidad residente en territorio español o cuando sea un establecimiento permanente en España de no residentes, que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a que se refiere este artículo.

Por fin, no existe obligación de informar cuando no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros los siguientes valores:

- Los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas, los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios y los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente.

- El valor liquidativo de las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero.

- El valor de capitalización de las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios, 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.

Además, en caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

1.3. Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero

A) Objeto de la obligación

En este caso, el objeto de la obligación versa sobre bienes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero.

B) Información a suministrar

La identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial. La situación del inmueble: país o

territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número. Así como la fecha de adquisición y el valor de adquisición.

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

En caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la identificación del inmueble y la información referente a la situación del inmueble, deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

C) Supuestos excluidos

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

- Aquéllos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 de la LIS mencionadas con anterioridad.
- Aquéllos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados.
- Aquéllos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registrados en dicha documentación contable de forma individualizada y suficientemente identificados.
- Y, por último, no existirá obligación de informar sobre ningún inmueble o derecho sobre bien inmueble cuando los siguientes valores no superen, conjuntamente, los 50.000 euros:

-El valor de adquisición.

-El valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la LIP, en caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

-El valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la LIP, en caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

2. ÁMBITO SUBJETIVO

En lo que atañe al ámbito subjetivo del deber de informar, cabe señalar, en virtud del artículo 2 de la Orden HAP/72/2013, que estarán obligados a presentar el modelo 720 las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT (las herencias yacentes, las comunidades de bienes y otras entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición).

Respecto de la primera obligación (información sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero), estarán obligados los titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de cuentas financieras situadas en el extranjero, o quienes hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o quienes hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que hace referencia la declaración.

Respecto de la segunda -información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositadas, gestionadas u obtenidas en el extranjero-, la obligación recae sobre los titulares o quienes hayan tenido la condición de titulares reales de valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero en cualquier momento del año al que hace referencia la declaración y que hayan perdido tal condición a 31 de diciembre de ese año.

Por último, respecto de la tercera obligación -obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero-, se hallan obligados los titulares o quienes hayan tenido la condición de titulares reales de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos en cualquier momento del año al que hace referencia la declaración y que haya perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año.

A este respecto, es preciso señalar que de acuerdo con el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, se entenderá por titular real:

- a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.
- b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes
- c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

De este modo, cabe recordar los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que encuentran que el fundamento jurídico de esta obligación social de colaboración con la Administración podríamos hallarlo en el artículo 31.1 de la Constitución Española⁹. En este sentido, ya la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 21 de diciembre, vino a considerar que el hecho de que los gastos públicos sean tan cuantiosos justifica el deber de una «aportación equitativa para su sostenimiento». Pues, «de otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen

⁹ «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio»

debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta».

III. FORMA Y PLAZO DE PRESENTACIÓN

En lo que se refiere al plazo de presentación, regulado de forma detallada en el artículo 2 de la Orden HAP/72/2013, la obligación de declarar que examinamos en el presente trabajo deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar¹⁰.

El cualquier caso, hay que tener en cuenta que, una vez efectuada la primera declaración, la presentación en los años sucesivos solo será obligatoria cuando cualquiera de los saldos o valores conjuntos hubiesen experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración.

En cuanto a la forma de presentación del modelo 720, la misma se efectuará por vía telemática a través de Internet, bien por el propio declarante o bien por un tercero que actúe en su representación.

Es importante advertir que la citada Orden Ministerial solo prevé la presentación telemática como medio posible de presentación¹¹. Pero lo controvertido aquí es el hecho de que dicha obligación únicamente aparezca establecida por dicha Orden Ministerial, y no en ninguna de las normas que la fundamentan, ni en la LGT ni en el RGGI, que se limitan a prever la posibilidad de sancionar en caso de que se fijase dicha obligación y esta se incumpliese.

¹⁰ No obstante, para el ejercicio 2012 se estableció que la presentación se realizaría entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013.

¹¹ En concreto, de acuerdo con el artículo 5.2 de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, la presentación telemática está sujeta a una serie de condiciones: en primer lugar, el declarante deberá disponer de NIF; además, el declarante deberá tener instalado en el navegador un certificado electrónico admitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o, en su caso, el tercero autorizado para presentar declaraciones en representación de otra persona; y, por último, el declarante o el presentador, deberá transmitir los ficheros ajustados a los diseños de registros tipo 1 y tipo 2 que figuran al anexo de la Orden HAP/72/2013.

Así, para HERRERO DE LA ESCOSURA «eso significa la existencia potencial de una obligación, pero no de una obligación real, pues esta no llega a crearse en las normas con competencia para ello»¹².

Además, en idéntico sentido, ALARCÓN GARCÍA ha señalado al respecto que «se puede asegurar que se extralimita en sus atribuciones normativas, puesto que no se circunscribe a aprobar el modelo de declaración informativa, sino que llega a establecer reglas de cumplimiento de la obligación que no se encuentran ni en la Ley General Tributaria ni en el Reglamento». Así, continúa recordando «que la Ley General Tributaria, en su artículo 7.1, permite desarrollar por orden ministerial una norma de rango de ley siempre y cuando así lo haya establecido la propia ley». No obstante, esta circunstancia no concurre en la presente obligación informativa, sino que «la LGT en su DA 18ª habilita al Reglamento para concretar el *modus operandi* de la obligación, al estipular [...] “en los términos que reglamentariamente se establezcan” y, a su vez, el Reglamento habilita, expresa y exclusivamente a la orden ministerial para la aprobación del correspondiente modelo. Pero la presente orden no se conforma solo con aprobar el modelo de declaración 720, sino que también determina el procedimiento a seguir para su presentación y la forma en que debe llevarse a cabo, indicando que se efectuará obligatoriamente por vía telemática a través de Internet»¹³.

En conclusión, a mi juicio no existe habilitación expresa ni en la LGT ni en el RGGIA para el establecimiento de esta obligación por Orden Ministerial. Asimismo, resulta cuanto menos llamativo el hecho de que la ley se limite a tipificar como infracción la no utilización de medios telemáticos cuando sea obligatoria su utilización, lo cual deja entrever que hay ciertos supuestos en los que no sería obligatoria la presentación telemática, existiendo una patente discordancia entre la misma y la Orden ministerial, que únicamente contempla la presentación telemática como medio posible de presentación.

¹² HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional», en HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (coord.): *Medidas contra el fraude fiscal internacional*, Cuadernos Jean Monet sobre integración europea fiscal y económica, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016, págs. 26 y 27.

¹³ ALARCÓN GARCÍA, E.: *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, cit., pág. 65.

IV. INFRACCIONES Y RÉGIMEN SANCIONADOR

Tras abordar en los epígrafes precedentes el contenido y el modo de presentación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, conviene ahora examinar cuáles son las consecuencias de su incumplimiento. A este respecto, si algo ha sido criticado de esta nueva obligación ha sido su régimen sancionador, y es que, como desarrollaré a continuación, el incumplimiento de dicha obligación conlleva aparejadas sanciones muy severas.

Partiendo de la tipificación de la citada infracción tributaria, a la luz de la disposición adicional decimoctava de la LGT constituyen infracciones tributarias las siguientes conductas: no presentar en plazo las declaraciones informativas; presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos dichas declaraciones; y, por fin, la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Cabe advertir que tales infracciones resultan incompatibles con la infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones (art. 198 LGT), así como con la infracción por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información (art. 199 de la LGT).

En concreto, todas ellas son consideradas infracciones que se califican de muy graves, estableciéndose sanciones diversas en función de las circunstancias y los datos omitidos. En este sentido la citada disposición adicional regula la sanción aplicable de la siguiente manera:

1. SANCIÓN POR NO PRESENTAR EN PLAZO LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS

En el caso de incumplimiento de esta obligación cuando se trate de cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria.

Del mismo modo, en el caso de que la información verse sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, y esta se presente fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros.

Por último, cuando se trate de información relativa a bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, de nuevo la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

2. SANCIÓN POR PRESENTAR DE FORMA INCOMPLETA, INEXACTA O CON DATOS FALSOS LAS DECLARACIONES

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

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

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

3. SANCIÓN POR PRESENTAR LA DECLARACIÓN POR MEDIOS DISTINTOS A LOS ELECTRÓNICOS, INFORMÁTICOS Y TELEMÁTICOS EN AQUELLOS SUPUESTOS EN QUE HUBIERA OBLIGACIÓN DE HACERLO POR DICHOS MEDIOS

En esta ocasión, con objeto de no ser repetitiva, me remito a lo ya expuesto para la infracción por no presentar en plazo las declaraciones informativas, pues las sanciones por esta infracción son idénticas a aquéllas.

Así pues, y a modo de resumen, el régimen sancionador específico para las infracciones relacionadas con el incumplimiento de aportar la información requerida es el siguiente¹⁴:

Infracción	Cuentas		Títulos, valores, seguros, rentas		Bienes inmuebles y derechos reales	
	Sanción	Mínimo	Sanción	Mínimo	Sanción	Mínimo
No presentar o presentar de forma incompleta, inconexa o con datos falsos	5.000 € por dato o conjunto de datos	10.000 €	5.000 € por dato o conjunto de datos	10.000 €	5.000 € por dato o conjunto de datos	10.000 €
No presentar en plazo	100 € por dato o conjunto de datos	1.500 €	100 € por dato o conjunto de datos	1.500 €	100 € por dato o conjunto de datos	1.500 €
No presentar por vía telemática						

*Fuente: AEAT

4. ASPECTOS CRÍTICOS DEL RÉGIMEN SANCIONADOR

Una vez detalladas cuáles son las infracciones y sanciones que establece la disposición adicional decimoctava de la LGT respecto a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como las sanciones que llevan aparejadas, es importante tratar una serie de cuestiones al respecto.

En primer lugar, y desde el punto de vista de la tipificación, resulta relevante el hecho de que todas las infracciones sean calificadas como muy graves, sin establecerse ningún tipo de graduación. Esto, junto con otras circunstancias que desarrollaré a continuación, hace que sean numerosas las opiniones que consideran que la regulación de esta nueva obligación *vulnera el principio de proporcionalidad*, el cual «exige ponderar las

¹⁴ En relación con esta cuestión, véase el trabajo de GONZALEZ CUERVO, Á.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero configurada por el reciente Real Decreto 1558/2012». *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm.34, 2013, pág. 117.

circunstancias subjetivas y objetivas para establecer una correspondencia entre los hechos que se imputan y el importe de la sanción exigida»¹⁵.

En esta línea, la importancia del citado principio en la esfera sancionadora resulta esencial, y así lo ha venido a advertir el Tribunal Constitucional, en cuya Sentencia 129/2006, de 24 de abril, argumenta que, «de un lado, una sanción desproporcionada es por sí misma imprevisible en nuestro sistema de derechos fundamentales en el que la legitimidad de su limitación está sujeta al principio de proporcionalidad, y, de otro, la proporcionalidad de la sanción es, por consiguiente, un criterio de gradación de toda sanción que implique [...] la limitación de un derecho fundamental».

Siendo esto así, CARRERAS MANERO entiende que «por el mero hecho de omitir algún elemento en la declaración, siempre que ello no constituya un dato esencial en relación con la información con transcendencia tributaria a suministrar, no debería suponer, sin más, una infracción muy grave sin posibilidad de modulación, puesto que, en tales casos, lo que se produce es una evidente desproporción entre el comportamiento llevado a cabo y la infracción tributaria derivada del mismo»¹⁶.

En el mismo sentido se pronuncia, acertadamente, PEDREIRA MENENDEZ quien, a modo ejemplificativo, considera que no tiene especial relevancia, por ejemplo, que no se haya incluido el domicilio de una entidad bancaria conocida internacionalmente, ni tampoco, por ejemplo, el no haber remitido la declaración por medios telemáticos cuando la misma se presente de forma veraz y completa¹⁷.

En mi opinión, y siguiendo a los autores arriba citados, considero que la tipificación de las infracciones conculca, en efecto, el principio de proporcionalidad.

A mayor abundamiento, carece de sentido que todas las conductas tengan la misma relevancia, como es apreciable en los ejemplos mencionados, lo que provoca que en esos supuestos exista desproporción entre la conducta realizada y la infracción en la que deriva, así como en la sanción que por ese motivo lleva aparejada.

¹⁵ GARCÍA CARACUEL, M.: «La obligación de información de bienes y derechos en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal». *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 43, 2014, pág. 455.

¹⁶ CARRERAS MANERO, O.: «A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero». *Crónica tributaria*, núm. 155, 2015, pág. 57.

¹⁷ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero». *Revista Quincena fiscal*, núm. 4, 2013, pág. 11.

A este respecto, puede resultar relevante mencionar que el TJUE dictó el pasado 31 de mayo de 2018 Sentencia sobre el asunto C-190/17, que puede servir de perfecto comparable con el régimen sancionador formal al que nos estamos refiriendo¹⁸. En ella, el TJUE considera que «el principio de proporcionalidad no solo rige en lo que respecta a la determinación de los elementos constitutivos de una infracción, sino también en cuanto atañe a la determinación de las normas relativas a la cuantía de las multas y a la apreciación de los elementos que pueden tenerse en cuenta para fijarlas. En particular, las medidas administrativas o represivas que permite una normativa nacional no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimos de dicha normativa. En este contexto, la gravedad de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que dichas sanciones castigan».

Por otro lado, tampoco resulta proporcionado el modo de *cuantificación de las sanciones*. En palabras de HERRERO DE LA ESCOSURA, «en la base de esta desproporción se encuentra el hacer depender la cuantía de la sanción del número de “datos o conjunto de datos” y no, en ningún caso, de la transcendencia de los datos erróneos, el valor real de los datos omitidos, la espontaneidad en el cumplimiento de las obligaciones, aunque sea fuera de plazo, o el previo conocimiento por parte de la administración de dichos datos, ni siquiera cuando hayan sido facilitados por otra vía por el propio obligado»¹⁹.

En este sentido, considero que el hecho de cuantificar de este modo las sanciones aplicables carece de sentido, ya que puede ocurrir que en algunos casos la sanción aplicable sea superior al patrimonio en el exterior. Por lo tanto, me sumo a la opinión de ALARCÓN GARCÍA, para quien «disponiendo, como se dispone, de un valor conjunto de bienes y derechos en el extranjero sobre el que aplicar porcentualmente una sanción, lo plausible hubiera sido tenerlo en cuenta como base -o, cuando menos, como límite máximo- del régimen de infracciones y sanciones por incumplimiento, cumplimiento tardío o defectuoso del modelo informativo»²⁰.

Junto a lo anterior, cabe señalar que algunas de las conductas tipificadas como infracción no están suponiendo ningún daño a la Administración pública, lo que evidencia todavía

¹⁸ ALARCÓN GARCÍA, E.: «Llueve sobre mojado... pero las sanciones del 720 empiezan a caer por el sumidero». FiscalBlog, 01/06/2018, <http://fiscalblog.es/?p=4338>.

¹⁹ HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional», cit., pág. 37.

²⁰ ALARCÓN GARCÍA, E.: *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, cit., pág. 78.

más el carácter desproporcionado de su calificación, así como el de las sanciones que llevan aparejadas²¹.

Las críticas anteriores se acentúan si comparamos este régimen sancionador con el existente en los artículos 198 y 199 LGT, reguladores de infracciones por incumplimientos formales.

En este sentido, por ejemplo, el artículo 198 LGT establece que «si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros».

Por su parte, el artículo 199 LGT también establece la infracción por incumplimiento de las obligaciones de información exigidas por los artículos 93 y 94 de la citada ley. En este precepto, son calificadas como graves y serán sancionadas de la siguiente manera:

INFRACCIÓN	Datos no expresados en magnitudes monetarias		Datos expresados en magnitudes monetarias	
	SANCIÓN	MÍNIMO	SANCIÓN	MÍNIMO
Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos	200€ por dato o conjunto de datos	X	Multa proporcional de hasta el 2% por cada dato o conjunto de datos	500€
No presentar por vía telemática	100 € por dato o conjunto de datos	250€	Multa del 1% del importe	250€

Fuente: elaboración propia

En relación con esta cuestión, resulta muy ilustrativo el ejemplo que propone PEDREIRA MENÉNDEZ, para quien «la omisión por un particular de un dato relativo a una cuenta

²¹ Como bien dice HERRERO DE LA ESCOSURA («La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional», cit., pág. 36), a modo de ejemplo, «en el caso de declaraciones voluntarias fuera de plazo no se produce daño alguno para la Administración española, más allá del tener que gestionar la declaración junto con las de un ejercicio distinto a aquél en que fue generada su obligación. Sin embargo, el mismo puede castigarse con una sanción de una importancia económica [...] que desde luego normalmente no guarda relación alguna con la infracción cometida».

que tiene en el extranjero, por ejemplo, el domicilio social del banco, será sancionado con 5.000 euros. Sin embargo, la omisión de un dato similar en una declaración presentada por una entidad financiera española, por ejemplo, el domicilio fiscal de su cliente, sólo tendrá una sanción de 500 euros»²².

Sin perjuicio de lo anterior, este régimen infractor vulnera, a su vez, el *principio de igualdad*²³, y ello no solo por el hecho de que unas sanciones sean más altas que otras, sino en la medida en que esta obligación de información tiene por objeto exclusivamente cuentas corrientes, activos financieros y bienes inmuebles o derechos reales sobre estos últimos. Esta circunstancia, para ALARCÓN GARCÍA -a cuyo parecer me sumo- «significa, *sensu contrario*, que el resto de bienes y derechos que un contribuyente pueda tener también en el extranjero no se ven sometidos a obligación informativa alguna y, consecuentemente, tampoco a la presunción de rentas no justificadas ni a ese régimen sancionador específico tan gravoso»²⁴. Es más, para dicho autor, lo anterior comporta una clara diferencia de trato entre contribuyentes por el tipo de inversión realizada, pues hace de «peor condición a aquel que prefiere tener un depósito o unas acciones en el extranjero que, *ad exemplum*, a quien abandera un mega yate en Malta o compra otro bien mueble de suntuosa valía o lo cede en forma de crédito a un tercero, a quien almacena lingotes de oro u obras de arte en Suiza o al que tiene piedras preciosas o joyas en un apartamento en Manhattan»²⁵.

Desde otro punto de vista, cabe añadir que autores como HERRERO DE LA ESCOSURA consideran que la forma en la que se ha introducido la obligación de tener que presentar telemáticamente la declaración, viola el *principio de legalidad*. A estos efectos, no se ha previsto un modo alternativo para cumplir la obligación examinada, lo cual podría hacer decaer todo lo demás reglamentado, en la medida en que la LGT hace referencia a la

²² PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», cit., pág. 12.

²³ Recordemos que el artículo 31.1 CE establece que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos [...] mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

²⁴ ALARCÓN GARCÍA, E.: *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, cit., pág. 133.

²⁵ ALARCÓN GARCÍA, E.: *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, cit., pág. 133.

sanción prevista «cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios», lo cual no ha sido regulado en la práctica²⁶.

Ya por último, resulta discutible también la técnica legislativa empleada a la hora de introducir este régimen sancionador y, de hecho, el contenido de la disposición adicional comentada debería haberse ubicado en el capítulo III del Título IV, dentro de la clasificación de las infracciones y sanciones tributarias.

A estos efectos, me sumo al parecer manifestado por ALARCÓN GARCÍA, quien considera «podría llegar a pensarse que esa desubicación sistemática de una sanción formal de tal calado punitivo viene motivada por su propia desproporción, asumida por el propio legislador. De esa forma, ocultándola en una disposición distinta y adicional se estaría intentando coartar la labor al intérprete, con el objetivo de que le resultara más fácil juzgar su desproporcionalidad, evidente si ponemos en relación la onerosidad punitiva de este régimen con el resto de sanciones por infracciones formales que aparecen en los artículos 198 y 199 LGT»²⁷.

Sea como fuere, las críticas vertidas a la antedicha regulación no se han efectuado solo en el ámbito doctrinal, sino que la propia Comisión Europea emitió dictamen motivado el 15 de febrero de 2017 pidiendo a España *que vele por que sus normas sobre los activos mantenidos en el extranjero sean proporcionadas* y no incidan de forma indebida en las libertades comunitarias como la libre circulación de personas y capitales.

En este sentido, de acuerdo con dicho dictamen, «la Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE»²⁸.

²⁶ HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional», cit., págs. 26 y 27.

²⁷ ALARCÓN GARCÍA, E.: *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, cit., pág. 74.

²⁸ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-234_es.htm

A este respecto, de acuerdo con el artículo 45.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, «todo ciudadano de la Unión tiene derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros». En consecuencia, la obligación de declarar los bienes en el extranjero podría entrar en conflicto con estas dos libertades.

En lo que respecta a la *libertad de circulación de personas*, tal y como afirma ZAPATA GARCÍA, esta «podría verse afectada, en los casos de cambio de residencia, ya que se le impondría una obligación de declarar por el hecho de trasladarse desde otro Estado miembro a España, más aún cuando el patrimonio a declarar haya sido generado en el país del que es nacional mientras era residente en el mismo»²⁹.

Y, por otro lado, respecto a la *libertad de circulación de capitales*, HERRERO DE LA ESCOSURA entiende «que esta medida tiene en general un claro efecto disuasorio respecto a la realización de inversiones en el extranjero, máxime dado su carácter desproporcionado e indiscriminado. Y que, además, puede penalizar a las personas, tanto físicas como jurídicas, que haciendo uso de este derecho, [...] han optado a lo largo de los años por desplazar su capital desde el país de su residencia a otros países»³⁰.

Por fin, no podemos olvidar que la disposición adicional decimoctava permite que las Leyes reguladoras de cada tributo puedan establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información, de ahí las modificaciones que fueron introducidas en los artículos 39 LIRPF y 121 LIS, las cuales trataré en el epígrafe siguiente.

V. EL VÍNCULO ENTRE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO Y LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS

Como ya he anticipado, las Leyes reguladoras de cada tributo pueden establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información, tal y como establece la disposición adicional decimoctava de la LGT. Por

²⁹ ZAPATA GARCÍA, M. P.: «Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? modelo 720 y la vulneración del derecho de la unión europea». *Revista de Estudios Europeos*, núm. 71, enero-junio, 2018, pág. 347.

³⁰ HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional», cit., pág. 51.

ello, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, introdujo un nuevo apartado al artículo 39 de la LIRPF relativo a las ganancias patrimoniales no justificadas, a cuyo tenor:

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

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

Por su parte, y en lo que al Impuesto sobre Sociedades respecta, es el artículo 121.6 de la LIS el que regula esta cuestión³¹, en idénticos términos, señalando que:

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

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

Junto a lo anterior, se introdujo un régimen sancionador específico en la disposición adicional primera de la citada Ley 7/2012, aplicable en los supuestos de ganancias

³¹ En concreto, el artículo 4 de la Ley 7/2012 vino a introducir un nuevo apartado 6 en el artículo 134 del derogado Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas en el IRPF y el IS arriba aludidos. Así, se prevé que cuando se produzcan dichas hipótesis, ello «determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción».

Siendo esto así, la base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación del artículo 39.2 LIRPF y 121.6 LIS. No obstante, y a los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta, para su cálculo, las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

Junto a lo anterior, esta disposición primera concluye advirtiendo la *incompatibilidad* de esta sanción con las que corresponderían por las infracciones que pudiesen haberse cometido de conformidad con los artículos 191 a 195 LGT, en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas ahora analizada

Sea como fuere, y centrándonos en la previsión del artículo 39.2 de la LIPRF³² será de aplicación a los contribuyentes del IRPF «cuando no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información». A estos efectos, recordemos que esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar; en consecuencia, quien presente la declaración fuera de dicho plazo siendo sujeto pasivo del IRPF, se encontrará, además de las sanciones ya vistas en el epígrafe precedente, «con la obligación de integrar los bienes o derechos declarados en su impuesto como si fueran ganancias patrimoniales no justificadas, con su consiguiente integración en la base liquidable general, lo que conlleva la aplicación de los tipos progresivos del IRPF»³³, tal y como apunta PEDREIRA MENÉNDEZ.

³² Al mismo tiempo, cabe advertir que son trasladables idénticas consideraciones y críticas en relación con lo previsto en el artículo 121.6 de la LIS.

³³ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *cit.*, pág. 14.

En lo que se refiera a estas ganancias patrimoniales no justificadas, es conveniente llamar la atención sobre el hecho de que las mismas deberán integrarse «en el período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización».

Este aspecto ha sido duramente criticado por la doctrina, al entender que, de este modo, se está estableciendo una *sanción encubierta*. Así, en palabras de PEDREIRA MENÉNDEZ «aunque se pueda demostrar que la renta no declarada procede de un determinado ejercicio fiscal, el precepto exige que se impute al período impositivo más antiguo no prescrito. Con ello, lo que se obtiene es una sanción encubierta, ya que se exigirán intereses de demora por la cuota no ingresada durante más días, aunque dicha renta no existiera en el ejercicio al que se pretende su imputación»³⁴.

Con todo, recordemos que, hasta 2012, la presunción de la existencia de rentas de origen desconocido no declaradas constituía una presunción *iuris tantum*, pudiendo quedar excluida su aplicación al probarse que el contribuyente afectado era titular de los bienes desde una fecha anterior a la del período de prescripción. Sin embargo, y como indica GARCÍA CARACUEL, «con la reforma realizada, se limita la posibilidad de aportar prueba en contrario sobre el periodo de origen de la titularidad del bien si el contribuyente no ha presentado previamente la declaración formal de activos extranjeros»; por ello, «podemos decir que la presunción *iuris tantum* se convierte en presunción *iuris et de iure*, excepto cuando pueda acreditar que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas ya declaradas o con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales el sujeto no tuviera la condición de contribuyente por ese impuesto; es decir, básicamente, que no fuera residente». Junto a ello, el citado autor concluye recordando que, por el contrario, «la prueba de que el contribuyente es titular de esos bienes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción [...] sí es admisible con carácter general respecto de bienes y derechos situados en territorio nacional»³⁵. De hecho, PEDREIRA MENÉNDEZ considera, en este punto, que «la redacción es claramente discriminatoria en relación con lo previsto en el apartado primero del artículo 39 LIRPF,

³⁴ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *cit.*, pág. 14. En el mismo sentido se pronuncia CARRERAS MANERO («A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero», *cit.*, pág. 59), para quien «viene a recogerse una sanción encubierta al no tenerse en cuenta el período real de generación de la renta, y porque tales efectos parecen haberse asumido, en todo su rigor, por la Administración tributaria».

³⁵ GARCÍA CARACUEL, M.: «La obligación de información de bienes y derechos en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal», *cit.*, pág. 459.

ya que si los bienes o derechos no declarados se encuentran en España se “integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran”»³⁶.

En suma, ha de tenerse en cuenta, que la novedad esencial que deriva del incumplimiento de presentar en plazo la Declaración informativa se centra en la existencia de una suerte de *imprescriptibilidad* de las referidas ganancias, en la medida en que no se le permite al contribuyente acreditar que los bienes o derechos ocultos procedían de un ejercicio ya prescrito, entendiendo el legislador que las ganancias proceden de rentas no gravadas del ejercicio más antiguo entre los no prescritos. Se trata, por tanto de una presunción *iuris et de iure*, a diferencia de lo que establece el artículo 39.1 LIRPF para los bienes sitos en España, circunstancia esta que supone una evidente vulneración al *principio de seguridad jurídica*³⁷.

Junto a lo anterior, es evidente la discriminación existente dependiendo del lugar en el que se hayan ocultado los bienes, lo que desde mi punto de vista supone, a su vez, una vulneración al principio de igualdad en la contribución a los gastos públicos, consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución española, pues el daño causado a las arcas públicas es el mismo en ambos supuestos.

Siendo esto así, y a la vista de la doctrina del Tribunal Constitucional a estos efectos, el principio de igualdad únicamente prohíbe la desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria, circunstancia que, como se ha visto, sí concurre en este supuesto³⁸.

³⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *cit.*, pág. 14.

³⁷ En este sentido se ha pronunciado CARRERAS MANERO, O.: «A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero», *cit.*, pág. 60.

³⁸ Sobre el alcance del principio de igualdad, el Tribunal Constitucional ha elaborado una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales podemos encontrar resumidos en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, de la siguiente manera: «a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos». Con objeto de ahondar con mayor profundidad en el principio de igualdad como principio constitucional del ordenamiento tributario, consultar: MARTÍN

Por lo demás, es preciso examinar las consecuencias que se derivan de la *presentación del modelo 720 de forma extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria*, para lo cual debemos tener en cuenta la Contestación a la Consulta Vinculante V1434-17 publicada por la Dirección General de Tributos el 6 de junio de 2017.

A este respecto, conviene destacar que, hasta la publicación de dicha contestación, se generaba controversia acerca de si la regularización voluntaria por parte del contribuyente en el IRPF -derivada de la presentación extemporánea del modelo 720- implicaba o no la comisión de la infracción prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 y, consecuentemente, la aplicación de la sanción que lleva aparejada.

Así pues, en atención a dicha contestación, a la hora de determinar las consecuencias de la presentación de la declaración de forma extemporánea, debemos diferenciar aquellos supuestos en los que el obligado acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente del IRPF, de aquellos en los que no concurra dicha circunstancia.

En el primero de los supuestos, no sería de aplicación el artículo 39.2 LIRPF, en virtud de lo señalado en el párrafo segundo de dicho precepto, sino exclusivamente las sanciones previstas para la presentación extemporánea de la declaración en la disposición adicional decimoctava de la LGT.

No obstante, en el segundo supuesto, además de las consecuencias previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT, es preciso analizar si puede imponerse también la sanción del 150% regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

En relación con esta cuestión, la Dirección General de Tributos concluye que, cuando la presentación extemporánea del modelo 720 vaya acompañada de la regularización voluntaria por parte del contribuyente, sin requerimiento previo, mediante la aplicación de lo previsto en el artículo 39.2 de la LIRPF -esto es, inclusión de la ganancia de patrimonio no justificada en la base imponible liquidable general del periodo impositivo

QUERALT, J.: «Lección 2: Los principios constitucionales del ordenamiento tributario», *Derecho Tributario*, Aranzadi, 22ª ed., julio 2017.

más antiguo de los no prescritos-, no resultará aplicable la sanción prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, sino únicamente el recargo por declaración extemporánea que corresponda *ex* artículo 27 de la LGT³⁹.

Por lo tanto, podemos concluir que la sanción prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 únicamente será aplicable en aquellos supuestos en los que el contribuyente no acredite 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 del IRPF y no hubiese regularizado de manera voluntaria, y sin requerimiento previo de la administración, la ganancia patrimonial no justificada a la que se refiere el artículo 39.2 LIRPF. En caso contrario, solo sería aplicable el recargo que corresponda según el artículo 27 LGT.

VI. CONCLUSIONES

Una vez efectuado el estudio de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y haber dejado patentes algunos de los principales problemas y críticas que plantea la misma, resulta conveniente, recapitulando, efectuar una serie de consideraciones a modo de conclusiones generales.

Primera. La finalidad y el propósito de la medida examinada en el presente Trabajo Fin de Grado como instrumento de lucha contra el fraude fiscal es totalmente plausible. No obstante, como se ha venido argumentando, me sumo a la opinión de los que consideran que este mecanismo resulta desproporcionado, y comporta una serie de restricciones a los derechos del contribuyente que resultan incompatibles tanto con la Constitución Española como con el Derecho de la Unión Europea.

Así, tanto la falta de graduación en la tipificación de las infracciones, como el régimen sancionador altamente desproporcionado establecido por el legislador, con un método de cuantificación de las sanciones que puede provocar que estas sean incluso superiores al patrimonio en el exterior, evidencian una clara vulneración al *principio de proporcionalidad*.

³⁹ Cfr. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Implicaciones fiscales de la presentación extemporánea del modelo 720, de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero», *Análisis Gómez Acebo & Pombo*, julio de 2017, pág.3.

Es más, esta desproporción se acentúa si, como se ha visto, comparamos este régimen sancionador con el existente en los artículos 198 y 199 LGT reguladores de infracciones por incumplimientos formales.

Segunda. Consideramos que la regulación actual de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero vulnera el *principio de igualdad*, y no solo por la distinción existente entre las sanciones aplicables, sino también por el hecho de que el legislador establece una gran diferencia de trato entre contribuyentes en atención al tipo de inversión realizada, pues la obligación de información tiene por objeto exclusivamente cuentas corrientes, activos financieros y bienes inmuebles o derechos reales sobre estos últimos.

Del mismo modo, también el artículo 39.2 LIRPF -relativo a las ganancias patrimoniales no justificadas- contradice el referido principio, ya que el legislador, dependiendo del lugar en el que se hayan ocultado los bienes, permite acreditar al contribuyente, o no, que aquellos procedían de un ejercicio ya prescrito.

A mayor abundamiento, esta limitación a la posibilidad de aportar prueba en contrario sobre el periodo de origen de la titularidad del bien, convierte la presunción de la existencia de rentas de origen desconocido no declaradas en una presunción *iuris et de iure*. Se establece así la imprescriptibilidad de los elementos patrimoniales ocultados, lo que supone una evidente vulneración al *principio de seguridad jurídica*.

Tercera. Desde otro punto de vista, consideramos que la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero afecta, de forma evidente, las libertades europeas a la libre circulación de personas y capitales.

A este respecto, cabe recordar que la Comisión Europea ya ha advertido a España que debe modificar la regulación analizada en el presente Trabajo, con el objeto de que no incidan de forma indebida en estas libertades comunitarias. Sin más, todo apunta a que esta cuestión acabará ante el TJUE.

Cuarta. Junto a lo anterior, resulta criticable el hecho de que se deje en manos de una Orden Ministerial el establecimiento de ciertas reglas de cumplimiento de la obligación, como sucede, por ejemplo, en el establecimiento de la obligatoriedad de la presentación telemática. Lo anterior deja latente una posible vulneración al *principio de reserva de ley*,

produciéndose una extralimitación de la Orden Ministerial en sus atribuciones normativas.

En este mismo sentido, considero desacertado el hecho de que, en algunas ocasiones, la Agencia Tributaria haya fijado el verdadero alcance de la obligación a través de un sistema de preguntas y respuestas frecuentes⁴⁰, conocidas como FAQ, sito en la página web de la misma.

Quinta. Por su parte, respecto a la técnica legislativa empleada, el hecho de que tanto la obligación de información como su régimen sancionador hayan sido introducidos en una disposición adicional y no en el cuerpo de la LGT, a mi juicio, esconde una posible intención del legislador por ocultar la falta de proporcionalidad y graduación de la misma.

Sea como fuere, hubiese sido más conveniente que la obligación de información se hubiese establecido en el seno del artículo 93 LGT, en relación con la regulación general de suministro de información⁴¹. Del mismo modo, el régimen sancionador de esta obligación de información debería haberse ubicado en el capítulo III del Título IV, dentro de la clasificación de las infracciones y sanciones tributarias, y no en una orden ministerial.

Sexta. Por fin, cabe destacar que existen medidas de igual o, posiblemente, mayor eficacia de obtención de información en el ámbito internacional. Así, de acuerdo con HERRERO DE LA ESCOSURA, «con carácter general, existen diferentes normas de carácter internacional que permiten a la Administración tributaria española acceder a los datos tributarios que puedan poseer otras Administraciones con las que se haya acordado el intercambio de información. Aparte de la multiplicidad de convenios bilaterales para evitar la doble imposición que tienen cláusula de intercambio de información»⁴².

En definitiva, aunque se trate de una medida de lucha contra el fraude fiscal, la desproporcionalidad de su régimen sancionador, su complejidad en la práctica, así como

⁴⁰ Según la AGENCIA TRIBUTARIA [«Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720», *Preguntas frecuentes M. 720*, enero de 2018, pág. 1], «en las mismas se trata de aclarar tanto el ámbito objetivo y subjetivo de la obligación, como el contenido de la misma, los aspectos relacionados con el régimen sancionador y cuestiones de carácter puramente técnicas».

⁴¹ En este sentido se pronuncia, entre otros, CARRERAS MANERO, O.: «A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero», cit., pág. 62.

⁴² HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional», cit., pág. 35.

los elementos de desigualdad introducidos, difícilmente justificables, provocan que, tarde o temprano, dicha medida deba ser modificada.

VII. BIBLIOGRAFÍA

-AGENCIA TRIBUTARIA: «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720», *Preguntas frecuentes M. 720*, enero de 2018.

-ALARCÓN GARCÍA, E.: *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016.

-ALARCÓN GARCÍA, E.: «Llueve sobre mojado... pero las sanciones del 720 empiezan a caer por el sumidero». FiscalBlog, 01/06/2018, <http://fiscalblog.es/?p=4338>. Última consulta: 8/06/2018.

-ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Implicaciones fiscales de la presentación extemporánea del modelo 720, de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero», *Análisis Gómez Acebo & Pombo*, julio de 2017.

-CARRERAS MANERO, O.: «A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero». *Crónica tributaria*, núm. 155, 2015.

-FALCÓN Y TELLA, R.: «El modelo 720 (Y III): ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?», *Quincena Fiscal*, núm.12, 2013.

-GARCÍA CARACUEL, M.: «La obligación de información de bienes y derechos en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal». *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 43, 2014.

-GONZALEZ CUERVO, Á.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero configurada por el reciente Real Decreto 1558/2012». *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm.34, 2013.

-HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «**La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional**», en HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (coord.): *Medidas contra el fraude fiscal internacional*, Cuadernos Jean Monet sobre integración europea fiscal y económica, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016.

- IGLESIAS CASAIS, J.M., y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: «La evasión fiscal y su “amnistía». La justicia tributaria en un contexto de crisis económica», en *Dereito*, Vol. 22, núm.195-223, 2013.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La amnistía no solo es inconstitucional porque se aprobó por el Decreto Ley», *Legal Cinco Días*, junio de 2017.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Derecho Tributario*, Aranzadi, 22ª ed., julio 2017.
- SIMÓN ACOSTA, E.: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, 2014.
- ZAPATA GARCÍA, M. P.: «Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? modelo 720 y la vulneración del derecho de la unión europea», *Revista de Estudios Europeos*, núm. 71, 2018.