

# Cuadernos **Jean** **Monnet**

sobre integración europea  
fiscal y económica

## MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL



Universidad de Oviedo  
*Universidá d'Uviéu*  
University of Oviedo

---

Coordinadora:

**Patricia Herrero de la Escosura**

Cuadernos Jean Monnet  
sobre integración europea fiscal y económica

4

Medidas contra el fraude fiscal internacional

Patricia Herrero de la Escosura  
(coordinadora)



Universidad de Oviedo  
*Universidá d'Uviéu*  
*University of Oviedo*

*Director de*

*Colección:* Mariano Abad Fernández,  
catedrático Jean Monnet ad personam.

*Consejo científico:*

Adriano di Pietro (Universidad de Bolonia)  
Ana Isabel González González (Universidad de Oviedo)  
Patricia Herrero de la Escosura (Universidad de Oviedo)  
Jaroslaw Kundera (Universidad de Wroclaw)  
Philippe Marchessou (Universidad de Estrasburgo)  
Jesús Ramos Prieto (Universidad Pablo de Olavide)

© 2016 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores

Ediciones de la Universidad de Oviedo  
Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo  
Campus de Humanidades. Edificio de Servicios.  
33011 Oviedo (Asturias)  
Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07  
[http: www.uniovi.es/publicaciones](http://www.uniovi.es/publicaciones)  
[servipub@uniovi.es](mailto:servipub@uniovi.es)

Este libro ha sido sometido a evaluación externa y aprobado por la Comisión de Publicaciones de acuerdo con el Reglamento del Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.

Esta publicación ha sido financiada gracias al apoyo de la Comisión Europea. El apoyo de la Comisión Europea a la producción de esta publicación no constituye una aprobación de los contenidos que reflejan únicamente las opiniones de los autores y la Comisión no es responsable del uso que pueda hacerse de la información contenida en ella.



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

D.L. AS 3212-2016

I.S.B.N.: 978-84-16343-44-7

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.

# La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional

Patricia Herrero de la Escosura  
Universidad de Oviedo

## Resumen:

Dentro el paquete de medidas adoptadas en 2012 contra el fraude fiscal se incluyó una obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que dio lugar al modelo 720.

El contenido concreto de la obligación de declaración partía de una Disposición Adicional y acabó concretándose a través de Órdenes Ministeriales. Se exigieron multitud de detalles a cada uno de los llamados «titulares reales» y se establecieron durísimas sanciones tanto para el caso de su no presentación como para cuando esta se hubiera efectuado fuera de plazo o con algún error, por nimio que fuera.

Aun siendo una obligación amparada por el derecho a la persecución del fraude, su articulación se ha efectuado de una manera tan deficiente y desproporcionada que en el ámbito interno no hay principio tributario o sancionador que no viole, y en el de la Unión Europea, restringe injustificadamente las libertades básicas de circulación.

En este trabajo analizamos todos los puntos conflictivos que presenta y aconsejamos su integración dentro del régimen tradicional del resto de obligaciones de información.

## Abstract:

Within the package of measures adopted in 2012 against tax fraud, it was included an obligation to inform about goods and rights located abroad, which was concreted through the model 720.

The specific content of the obligation to declare came from an Additional Provision and ended up being specified in Ministerial Orders. Many details were demanded to each of the so-called «real owners» and tough penalties were established due to non-presentation or delays, or when they had some mistake, no matter how short or how trivial these were.

Even being an obligation covered by the right to pursuit of fraud, its articulation has been made in such a poor disproportionate way that in the internal area there is no taxing or sanctioning principle that does not violate it, while in the European Union, one it restrains unjustificately the basic freedoms of movement.

In this paper, we analyze every sticking point that it contains and advise its integration inside the traditional system of other reporting obligations.

## Palabras clave:

Declaración de bienes en el extranjero, fraude fiscal, principios sancionadores, proporcionalidad.

## Keywords:

Declaration of assets abroad, tax fraud, sanctioning principles, proportionality.

## 1. EL ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Durante el año 2012 se introdujeron en nuestro país una serie de medidas fiscales que venían a dar respuesta a una compleja necesidad derivada de la unión de dos graves factores, la crisis económica y la globalización de la economía, a los que se unía otro que ya parece endémico en él, el elevado nivel de fraude fiscal.<sup>1</sup>

Entre ellas fue especialmente contestada la introducción de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero en la Disposición Adicional decimoctava de la Ley General Tributaria (LGT) que, en concordancia con su desafortunada ubicación sistemática, fue desarrollada sucesivamente por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero. La primera de estas normas introdujo en 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 (RGGI) el artículo 42 bis, para reglamentar la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; la segunda añadió los artículos 42 ter (obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero) y 54 bis (obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero), y la tercera determinó el lugar, forma, plazo y procedimiento para la presentación de la correspondiente declaración, en el modelo 720.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> SIMÓN ACOSTA (2014), pp. 41 y 42 nos relata la sucesión de normas tributarias aprobadas en ese año con el objetivo último de combatir la crisis mediante el aumento de la recaudación, comenzando ya con el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre que aprobó la norma reguladora de la prórroga presupuestaria para 2012, incluyendo, entre otras, elevaciones transitorias de algunos tipos de gravamen; continuando por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, que permitió la regularización voluntaria de la situación fiscal mediante la presentación de una declaración especial, y finalizando con 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. Esta fue el vehículo elegido para modificar la General Tributaria y fundamentar la obligación de presentación del modelo 720, destacándose en el tercer párrafo del apartado I de su exposición de motivos, que «merece destacarse una serie de medidas que se incorporan al ordenamiento de forma novedosa y con una clara vocación en la lucha contra el fraude, entre ellas [...] el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero».

<sup>2</sup> Aún hay una última –por ahora– norma, la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

Así pues, aunque articuladas a través de un mismo modelo informativo, existen en realidad tres obligaciones de información<sup>3</sup> que se configuran de forma autónoma, en función de los tres tipos de bienes sobre los que hay que informar: las cuentas en entidades de crédito; los títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas, y los bienes inmuebles y derechos sobre ellos.<sup>4</sup>

Están sujetas a ellas todas las personas, tanto físicas como jurídicas, residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 LGT, que sean titulares de alguno de ellos, entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.<sup>5</sup>

La declaración solo debe presentarse si cada uno de los tres bloques independientes que lo integra tiene un saldo global superior a 50.000 euros, según el cambio vigente a 31 de diciembre. Este valor se mide únicamente en relación con los bienes en sí mismos considerados, de forma que en caso de titularidad compartida es indiferente cuál sea el valor real que corresponde a cada cotitular.<sup>6</sup> Pero no se tienen en cuenta para su cómputo los bienes excluidos de la declaración.

---

<sup>3</sup> Así lo fijó la contestación a una de las preguntas frecuentes de la Agencia tributaria, método que ha devenido, como veremos más adelante, en una de las «fuentes» del sistema. FALCÓN Y TELLA (2013) p. 4, entiende «peregrina» esta distinción, salvo que se haya introducido, cosa que nosotros pensamos y por tanto no vemos absurda, sino ladina, para justificar que las sanciones se puedan aplicar separadamente a cada una de ellas.

<sup>4</sup> Como destaca GARCÍA CARACUEL (2104) p. 451, es una obligación de carácter general no vinculada a ningún tributo en particular.

<sup>5</sup> Aunque debido a las dificultades de todo tipo que conllevó su implantación, el primer año hubo de ampliarse dicho plazo hasta el 30 de abril.

<sup>6</sup> La base subjetiva de la obligación se establece con la mayor amplitud posible. Por una parte, el artículo 42 bis RGGI la extiende en su apartado 1, además de a los titulares de las cuentas en sentido estricto, a los que en ellas «figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición» o lo hayan tenido en cualquier momento del año, además de a los titulares reales, cuya determinación remite al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, que considera tales a «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 jurídica 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». Estos son también los que deben declarar el resto de bienes sujetos a la declaración, según el 42.ter.1 y 54.bis.1 RGGI.

Esta exclusión se establece para las entidades totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, para quienes tengan los bienes registradas en su contabilidad de forma individualizada, incluyendo los datos adicionales que, en función del tipo de bien, exija la declaración<sup>7</sup> y, en el caso de cuentas, cuando estas deban ser objeto de declaración por las entidades de crédito por estar domiciliadas en España.

La obligación tiene carácter anual, aunque una vez presentada la primera declaración únicamente será necesario renovarla cuando en alguno de los grupos de bienes se produzca un incremento de los saldos en al menos 20.000 euros. Y las irregularidades en su presentación tienen unas gravísimas consecuencias, que después examinaremos.

En un contexto como el actual, es absolutamente razonable que un Estado quiera conocer cuál es la riqueza real de aquellos que están llamados a contribuir con una vinculación personal. Y esta riqueza debe, indudablemente, extenderse a la que se sitúa fuera de sus fronteras, máxime cuando ello es, indudablemente, un factor de riesgo para el correcto cumplimiento de sus obligaciones.<sup>8</sup>

Por ello, la Exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, nos indica que

Frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

No cabe duda de que la nueva declaración se configuró, en palabras de CARBAJO VASCO (2015) p. 165, como una medida contra el «fraude fiscal doméstico utilizando medios internacionales» y que es un mecanismo de cierre de la regularización fiscal voluntaria que se ha dado en llamar «amnistía fiscal» que la

<sup>7</sup> Aunque respecto a los valores, derechos, seguros y rentas la excepción únicamente se contempla en el artículo 42 ter RGGI en relación con las personas jurídicas y no con las físicas.

<sup>8</sup> Como acertadamente destaca CARBAJO VASCO (2015) p. 164, «hoy puede decirse que cualquier fraude fiscal tiene un claro componente internacional y que, muchas de las medidas adoptadas para combatirlo, sea a nivel mundial o en el plano nacional, han de tomar en consideración esta óptica».

había precedido unos pocos meses antes, como expresamente se reconoció tras el Consejo de ministros de 22 de junio de 2012:<sup>9</sup>

Es un complemento perfecto al plan extraordinario de regularización de rentas ocultas aprobado el 30 de marzo, por el que se pretende la afloración de ingresos procedentes de la economía sumergida y su incorporación a la economía regular antes del 30 de noviembre.

En este sentido, su establecimiento es una medida perfectamente justificada, que cierra, no solo este sistema, sino también el contenido del deber de información, imprescindible en nuestros días para conseguir la aplicación generalizada y justa de los deberes tributarios.<sup>10</sup>

Sin embargo,<sup>11</sup>

parece que el verdadero sentido de dicha declaración no es tanto la explotación de una nueva información, sino más bien una medida amenazadora si tenemos en cuenta las consecuencias jurídicas establecidas en el caso de su cumplimiento, cuya prueba, además, en caso de que sea admisible, pende sobre el contribuyente.

Además, la forma concreta en que se ha implementado, tanto en cuanto al procedimiento seguido para ello como respecto a su contenido y a las conse-

---

<sup>9</sup> <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/220612-enlacefraude.aspx>. La estrecha relación entre ambas es estudiada, entre otros, por SIMÓN ACOSTA (2014), pp. 42 y 58, quien entiende que «bajo el influjo del temor a que no se cumplieran las expectativas de afloramiento de patrimonios ocultos, se introdujeron importantes medidas disuasorias y sancionadoras para quienes, teniendo bienes ocultos en el extranjero, no se acogiesen a la regularización fiscal en curso». El considerar ganancia de patrimonio a toda la renta no incluida en las declaraciones informativas con independencia de su origen efectivo, incluso aunque este sea de una naturaleza tal que no exigiese su declaración, excepto que fuera renta declarada, parece una incongruencia hasta que se observa que tras la regularización de bienes ocultos en el extranjero todos ellos, aunque procedan de rentas exentas o no sujetas, pasan a tener la consideración de «renta declarada». GONZÁLEZ CUERVO (2013) p. 114, está de acuerdo con esta visión, añadiendo que la declaración informativa de bienes en el extranjero no solo es un complemento idóneo del paquete de medidas contra el fraude, sino que además, trasciende a ellas al estar pensada para que perdure en el tiempo.

<sup>10</sup> Sobre el alcance de este deber, vid. por todos LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), aún plenamente vigente en este sentido. En cuanto a la información en el ámbito internacional, en este mismo volumen hay una contribución extremadamente interesante de GIL RODRÍGUEZ.

<sup>11</sup> GARCÍA CARACUEL (2104) p. 457. Como gráficamente indican ESCANDÓN RUBIO y FERRIOLS LITA (2012) p. 121, «se coloca al contribuyente que haya ocultado bienes y derechos en el extranjero en la tesitura de optar, antes del 30 de noviembre de este año 2012, por la regularización de su situación tributaria, acogiéndose a la llamada amnistía fiscal, o por arriesgarse ad infinitum –ya que teóricamente las rentas ocultas no prescribirían nunca– a que la Administración tributaria descubra su situación y pretenda su regularización y sanción».

cuencias del incorrecto cumplimiento, hace que se planteen, ya no dudas, sino seguridades acerca de su compatibilidad con nuestro sistema jurídico, lo que podría poner en riesgo su propia supervivencia.

El exceso de celo del legislador hace que trate a ciudadanos que cumplen con sus obligaciones de un modo básicamente correcto igual que a los defraudadores, pero existe también un exceso de descuido, que sitúa a algunos defraudadores en mucha mejor posición que quienes actuaron por un desconocimiento que en muchos casos ni siquiera puede calificarse como negligente.

Esta paradójica situación hizo que en su momento muchos autores pensaran que la norma se aplicaría con distinto rigor en función de las circunstancias, para paliar por la vía de hecho sus graves efectos y defectos. Sin embargo ello no ha sido así y en este momento se están poniendo en marcha multitud de expedientes que hacen necesaria una revisión de las bases jurídicas de esta declaración, para conseguir un objetivo último de justicia que, en definitiva, debe pretenderse siempre en la normativa tributaria.

## 2. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Son tres concatenadas, y a estas alturas ya bien conocidas, las consecuencias que conlleva el no cumplimiento exacto de la obligación de información impuesta a quienes, en alguna manera, pueda considerárseles titulares de bienes en el extranjero.

En primer lugar, por el incumplimiento formal se impondrán<sup>12</sup> multas de 5.000 euros por cada «dato o conjunto de datos» omitidos o inexactos, con un mínimo de 10.000 euros para cada clase de bien de los que se incluyen en la declaración, cantidades que se reducen a 100 euros, con un mínimo de 1.500 euros, en el caso de declaración espontánea fuera de plazo. Dichas cuantías son

<sup>12</sup> Conforme especifica el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava LGT, en una larga relación que reitera prolijamente las mismas consecuencias para cada uno de los tres tipos de bienes sujetos a la obligación, tras indicar que constituyen infracciones tributarias muy graves no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional o hacerlo por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

absolutamente independientes tanto del tipo de inexactitud como del valor de los bienes ocultados. Adicionalmente, se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, «cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios».

En segundo lugar, los reformados artículos 39.2 LIRPF<sup>13</sup> y 134.6 (actual 121.6) LIS<sup>14</sup> implican considerar ganancias de patrimonio no justificadas a todas las rentas y bienes no incluidos correctamente en la declaración informativa, integrándose en el período impositivo más antiguo no prescrito en el estuviera vigente la obligación de declararlos. Esta presunción ve limitada la prueba para su destrucción, que únicamente puede ser el que se han adquirido con cargo a rentas, o bien declaradas, o bien generadas, antes de adquirir la condición de contribuyente por el impuesto de que se trate, siendo irrelevante cualquier certeza, ya sea de la generación de la renta, ya del período en que esta se produjo, que provenga de un medio distinto de este. Como también lo es el que se haya presentado la declaración voluntariamente, si se ha hecho fuera de plazo.

Finalmente, la generación de estas rentas presuntas implica el haber realizado incorrectamente el pago en ese ejercicio no prescrito al que se imputen, lo cual supone, a su vez, una sanción del 150% de su base, incompatible, eso sí, con la de los artículos 191 a 195 LGT.<sup>15</sup>

Así pues, en caso de incumplimiento formal habrá que pagar la multa por no haber cumplimentado correctamente el modelo 720, habrá que pagar la cuota por la ganancia que se dice haber descubierto y habrá que pagar también la sanción por no haber satisfecho esta en el más antiguo de los ejercicios no prescritos susceptibles de regularización a los que se imputa, con los consiguientes, además, intereses de demora.

Esta triple consecuencia hace que SIMÓN ACOSTA (2014) p. 48, llegue incluso a hablar de la existencia de un concurso ideal de infracciones, al haber en reali-

<sup>13</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

<sup>14</sup> La presunción se introdujo, paralelamente a la anterior, en el artículo 134.6 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y se recoge actualmente en el artículo 121.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>15</sup> Que precisamente establecen el 150% como sanción máxima, que no mínima, para el caso de las infracciones muy graves.

dad un único hecho del que todas ellas surgen, que es la incorrección de la declaración informativa o, cuando menos, de un concurso medial, si se tienen en cuenta las condiciones adicionales respecto a la prueba de la generación de la renta que permitirían la enervación de la última infracción.<sup>16</sup>

Las graves injusticias que se encuentran en la base de los hechos que las provocan, hace necesario estudiar su compatibilidad con los sistemas jurídicos en los que se incardina, el español y el de la Unión Europea, máxime a la vista del rigor con el que esta normativa se está actualmente aplicando.

### 3. COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO ESPAÑOL DE LAS CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

El artículo 31.1 de la Constitución española dispone que

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

En palabras del Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril de 1990,

no puede negarse que esta norma constitucional, al enunciar los principios de capacidad contributiva, igualdad y progresividad está pensando en el ingreso público y no en las sanciones tributarias. Pero de ahí no cabe deducir una prohibición de aplicar dichos principios a otro ámbito. Pues una cosa es establecer mandatos constitucionales y otra bien distinta formular prohibiciones, y en ningún momento se demuestra en la demanda la presencia de una prohibición constitucional de trasladar el principio de capacidad económica al ámbito de las infracciones y sanciones tributarias.

<sup>16</sup> Incluso podría también ser redundante, sigue diciendo, con el régimen sancionador de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior, o con el Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, que también regulan de forma parecida la falta de información. Sin embargo este concurso ya es únicamente aparente, pues en estos casos la información requerida lo es sobre el movimiento de capitales, no sobre la permanencia estática de estos fuera del territorio español.

Así pues, los principios básicos constitucionales deben respetarse no solo al establecer tributos, sino también al aplicar las sanciones que correspondan para proteger el propio sistema tributario.

En particular respecto a lo que ahora interesa, dicho precepto establece dos principios fundamentales que deben impregnar todo el sistema tributario: el principio de justicia y el principio de igualdad. Por lo que las normas que objetivamente puedan considerarse injustas son inconstitucionales y, por tanto, nulas de pleno derecho. Y lo mismo puede decirse de las que traten de forma desigual circunstancias que objetivamente puedan considerarse iguales.

Dentro del ordenamiento tributario en concreto tenemos que acudir además al artículo 178. 2 LGT, conforme al cual a la potestad sancionadora en materia tributaria le

serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.

Es decir, que

salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

Pues bien, no parece que haya uno solo de estos principios que no venga conculcado por el régimen de la declaración de bienes en el extranjero. Sin entrar en el de justicia, tanto por difuso como porque continuamente en relación con el resto va a evidenciarse cuándo su violación conlleva consecuencias notoriamente injustas, pasamos a continuación a examinar todos los demás.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Dejando aparte la conveniencia de la propia implantación de un sistema paralelo al ya existente desde el punto de vista que implican los principios de proporcionalidad, eficacia o limitación a los costes indirectos necesarios para la aplicación del sistema tributario.

### 3.1. *Compatibilidad con el principio de legalidad*

En relación con las obligaciones tributarias es bien cierto que las de contenido formal pueden establecerse mediante normas de carácter reglamentario. Y en el caso que nos ocupa, son de este tipo las que desarrollan la declaración de bienes en el extranjero y, además, fundamentadas en una norma con rango legal, contenida en la Ley General Tributaria, aunque no tenga precisamente la ubicación sistemática idónea, por lo que en principio parecería que este principio no se puede cuestionar.

Sin embargo esto no es, lamentablemente, así, sino que nos vamos a encontrar obligaciones impuestas por fuentes que no están habilitadas para hacerlo y que tienen dos rangos distintos.

Como ya expresamos al principio, es una Orden Ministeriales quien fija, como suele ser habitual, las formalidades de presentación de la declaración. Ahora bien, esta OM recoge una única forma posible de presentación, por vía telemática, obligatoriedad esta que no aparece en ninguna de las normas que la fundamentan, ni en la LGT ni en RGGI, que se limitan a prever la posibilidad de sancionar en caso de que se fijase la obligación mediante medios electrónicos, informáticos y telemáticos y esta se incumpliese.

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.

Así pues, encontramos una primera violación del principio de legalidad en la propia forma en que la declaración debe cumplimentarse lo cual, dado que no se ha previsto un modo alternativo para hacerlo, podría hacer decaer todo lo demás reglamentado al respecto de la declaración.

Pero aún podemos bajar más en la escala de fuentes, hasta las que ya no lo son de obligaciones para el administrado. Los reglamentos de desarrollo de la DA 18<sup>a</sup> LGT son en algunos aspectos sustanciales indeterminados y confusos, por lo que el verdadero alcance de la obligación se ha fijado, en muchos casos, a través de «preguntas frecuentes» contestadas por la Agencia tributaria.<sup>18</sup>

<sup>18</sup> Como acertadamente señala FALCÓN Y TELLA (2013) p. 3 y reproduce ORENA DOMÍNGUEZ (2014) p. 272.

La aparición de nuevas obligaciones por esta vía<sup>19</sup> viola, no solo el principio de legalidad, sino también el artículo 12.3 LGT, conforme al cual la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas tributarias corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.

Y si vamos, no a la propia obligación, sino a las consecuencias de su incumplimiento, es claro que las disposiciones de carácter sancionador necesariamente deben venir fijadas por ley.

Por este motivo, es el apartado 2 de la DA18<sup>a</sup> LGT quien establece el régimen de infracciones y sanciones. Pero en el caso concreto del incumplimiento de la obligación telemática, la sanción se prevé para «cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios» y es claro que dicha obligación no existe, por no ser válida la fuente –que no norma– que la ha establecido.

### 3.2 *Compatibilidad con el principio de tipicidad*

Desde el Digesto hasta la Constitución de nuestros días, es aplicable al derecho sancionador el principio *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege poenali*.

Sin embargo, también este principio se ve puesto aquí en entredicho en tres órdenes de cosas.

En relación con la presunción de la existencia de ganancias patrimoniales no justificadas, cuya aparición va a generar una importante sanción pecuniaria, como señala SIMÓN ACOSTA (2014) p. 50, el incumplimiento de la obligación de declarar debe ser cualificado para que base la generación de la ganancia oculta, debiendo tratarse

de una conducta que, además de vulnerar la obligación de declarar, sea suficiente para considerar que los bienes siguen manteniéndose ocultos a la acción investigadora de la Administración tributaria. [...] Para evitar la infracción del principio de tipicidad legal (tributario

---

<sup>19</sup> Por ejemplo, cuando amplían la obligación de declaración a todos los sujetos a tributar por su renta mundial, aunque no sean residentes. GARCÍA NOVOA, MARTÍN FERNÁNDEZ, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y ANEIRÓS PEREIRA (2013) destacan de una manera extremadamente gráfica la enorme cantidad de obligaciones formales añadidas mediante Orden Ministerial, señalando que entienden que su no cumplimiento no podrá ser objeto de sanción.

y penal), debería exigirse o bien que las omisiones o falsedades de la declaración impidan objetivamente conocer la real existencia de los bienes o derechos, o bien que la Administración tributaria acredite la presencia de indicios suficientes para llegar al convencimiento de que el titular de los bienes tuvo la intención de ocultarlos mediante los defectos en que incurre la declaración.

Sus reflexiones le llevan a considerar que si, pese a la particular configuración de esta ganancia no justificada, entendemos que constituye un elemento más de renta a integrar en la base imponible, sería contraria a los principios de capacidad económica e igualdad y, por tanto, inconstitucional; y si consideramos que el exceso de cuota resultante es una sanción, que castiga el ilícito consistente en el incumplimiento de la obligación formal, supondría la concurrencia de tres sanciones por un mismo hecho. Dicha sanción tendría una excusa absoluta, que eliminaría también la derivada de la diferencia de cuotas, que es la de que los bienes incorrectamente declarados procedan de rentas que sí lo hayan sido,<sup>20</sup> o que se hubieran generado cuando el contribuyente por el IRPF o IS no tuviera condición de tal.

No cabe duda de que las presunciones deben obrar limitadamente como base de obligaciones, pero si entramos en el ámbito sancionador, no deberían servir en ningún caso, ni siquiera limitado, como desencadenante. Y las presunciones de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, siendo como son muy discutibles como base para crear una obligación tributaria, no pueden serlo en modo alguno para la sanción que a ella se concatena.<sup>21</sup>

Además, el hecho de imputar las rentas a un ejercicio concreto con independencia del momento de su generación, incluso aunque este quede demostrado, puede hacer que se imponga una sanción por hechos cometidos con anterioridad a la aprobación de la DA 18<sup>a</sup> LGT, lo cual también contraría gravemente este principio.

<sup>20</sup> Con independencia del momento en que ello haya tenido lugar.

<sup>21</sup> Como acertada y minuciosamente señala ORENA DOMÍNGUEZ (2014) p. 279, «debe hacerse mención a la jurisprudencia en base a la cual las presunciones, aun siendo admisibles con ciertos límites estructurales a la hora de ejercer las potestades de comprobación y liquidación, no pueden jugar en materia sancionadora: AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>), Sentencia de 13 diciembre 2012. JT 2013\143 (ROJ 5188/2012; La Ley 202240/2012). Del mismo parecer la F.4 AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), Sentencia de 18 octubre 2012. JT 2012\1232».

En segundo lugar, parece bastante discutible que respete este principio el hecho de que las sanciones previstas deban recaer por cada «dato o conjunto de datos» y sean normas reglamentarias quienes fijen qué deba entenderse por tales,<sup>22</sup> haciéndolo, además, con un criterio tal que, habiendo algún error, es virtualmente imposible no incurrir simultáneamente en una multiplicidad de omisiones que devendrán, a su vez, en una multiplicación de las sanciones aplicables.<sup>23</sup>

Pero es más, la aplicación que se está haciendo de estas sanciones también pone en duda la tipicidad en cuanto a la fijación de su cuantía. Es cierto que en todo caso la LGT habla de «dato o conjunto de datos» y por cada bien hay siempre un mínimo de dos datos (su naturaleza y su titular). Pues bien, las sanciones que se están aplicando, nunca son por conjunto de datos, sino por cada dato aislado, de forma que cuanto más haya que detallar en relación a cada bien, más aumentará la sanción, en caso de no haberse cumplimentado correctamente.<sup>24</sup>

Finalmente, como hemos señalado antes, no puede considerarse legalmente establecida la obligación de presentación telemática, por lo que tampoco podría legalmente sancionarse su incumplimiento.<sup>25</sup>

### *3.3. Compatibilidad con el principio de responsabilidad*

Un elemento esencial para la tipicidad de la infracción, como se desprende de lo dispuesto en el artículo 183 LGT, es la existencia de culpa, aun en el grado de negligencia simple, excluyéndose en todo caso la responsabilidad objetiva. Y es de tanta importancia, que el artículo 178 LGT lo configura como requisito autónomo.

---

<sup>22</sup> Así, ORENA DOMÍNGUEZ (2014) p. 272 señalaba que «Se debe esperar al desarrollo reglamentario para ver qué se entiende con precisión por “dato o conjunto de datos”, tarea que sería propia de la Ley para respetar el principio de legalidad sancionadora».

<sup>23</sup> Tomamos el ejemplo de SIMÓN ACOSTA (2014) p. 68, cuando nos habla de la posibilidad, muy real, lamentablemente, que se sancione con 5.000 un error «en la consignación del domicilio [de la entidad jurídica emisora de valores admitidos a cotización en bolsas oficiales de comercio] porque el declarado es el de una sucursal o, sencillamente, porque no es correcto el número en la calle, el punto kilométrico de la carretera o el código postal».

<sup>24</sup> Las motivaciones de los expedientes sancionadores, además, en ningún caso especifican por qué optan por aplicar la sanción individualmente a cada dato y no globalmente a cada conjunto de los mismos.

<sup>25</sup> A lo que añade FALCÓN Y TELLA (2013) p. 22, que «tampoco puede sancionarse por no presentar la declaración en papel, ya que no existe ningún modelo para ello».

La esencia de la negligencia, como se ha expuesto en numerosas resoluciones del TEAC (así, en las de 31 de enero de 2012 y 12 de febrero de 2015) y Sentencias del Tribunal Supremo (entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999), «radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma».

El bien jurídicamente protegido en este caso es la prevención y lucha contra el fraude. Así se admite de forma directa y explícita en la Exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude que introdujo la reiterada DA 18<sup>a</sup> LGT que fundamenta la obligación de presentación del modelo 720, cuando en el tercer párrafo de su apartado I considera que

merece destacarse una serie de medidas que se incorporan al ordenamiento de forma novedosa y con una clara vocación en la lucha contra el fraude, entre ellas [...] el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Y en la propia sala de prensa de la página electrónica de la AEAT se reconoce que el «control del patrimonio ubicado en el extranjero permite ensanchar las bases imponibles de los impuestos, dado que la presentación del modelo 720 induce a la correcta tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio y el IRPF».<sup>26</sup>

Sin embargo la aparición de la sanción se vincula única y exclusivamente con el hecho formal de no presentación de la declaración o de su presentación fuera de plazo o con alguna inexactitud. Dentro de las circunstancias concretas que pueden estar en la base de dicha situación, muchas pueden ser totalmente ajenas a aquellas que la normativa dice pretender combatir y no ponen en absoluto en peligro el bien jurídicamente protegido.

<sup>26</sup> [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_componentes/\\_Notas\\_de\\_prensa/Los\\_contribuyentes\\_declaran\\_por\\_primera\\_vez\\_en\\_2016\\_mas\\_de\\_13\\_700\\_millones\\_de\\_euros\\_en\\_bienes\\_y\\_derechos\\_situados\\_en\\_el\\_extranjero.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Notas_de_prensa/Los_contribuyentes_declaran_por_primera_vez_en_2016_mas_de_13_700_millones_de_euros_en_bienes_y_derechos_situados_en_el_extranjero.shtml).

Las declaraciones presentadas voluntariamente fuera de plazo, no lo harán en ningún caso. Tampoco aquellas que, cumpliendo con las condiciones formales de la obligación, hubieran incurrido algún error, y menos aún cuando es de carácter nimio, al declarar la multiplicidad de datos que se exigen en relación con cada uno de los bienes. Y ni siquiera existe tampoco ese riesgo en supuestos en que la declaración no se haya en absoluto presentado,<sup>27</sup> cuando los bienes sometidos a la obligación hubieran procedido de rentas generadas en el interior del país exentas o no sujetas,<sup>28</sup> o, en cualquier caso, las generadas fuera de él por quienes no fueran en aquel momento residentes en España, cuyo hipotético fraude en el momento de su generación no corresponde en absoluto al estado español castigar.<sup>29</sup> Y no digamos ya cuando las rentas producidas por dichos bienes se hubieran incluido puntualmente en la correspondiente declaración de IRPF, IRNR o IS, o los propios bienes lo hubieran sido en la del IP.

En reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo ha indicado que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. Así, en Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), ha señalado que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos.

También en múltiples ocasiones el Tribunal Supremo, como en su Sentencia 627/2008 de 17 de abril, ha indicado que «la negligencia como elemento subjetivo de la infracción ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario».

Según declaró el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 1 de abril de 1982, la presunción de inocencia debe aplicarse a los procedimientos sancio-

---

<sup>27</sup> Lo cual, por otra parte, es una tentación lógica en todo aquél al que se le haya pasado inadvertidamente el plazo originario para presentar la declaración, habida cuenta de que ello es tanto como incitar a la Administración a aplicar durísimas sanciones que probable y justificadamente no se crean merecer.

<sup>28</sup> Aunque en este caso el documento de la Comisión (2015) p. 6, da por supuesto que la Administración tributaria va a entender que respecto a este tipo de rentas no se entiende que su titular tenga la condición de contribuyente, pudiendo por tanto oponerse a la generación de la renta presunta, no parece que en la realidad esté siendo así.

<sup>29</sup> En estos casos no se aplicaría la presunción de generación de rentas, pero sí existiría una infracción muy grave castigada con 10.000 euros por cada dato omitido, inexacto o incompleto.

nadores e implica, de acuerdo con lo establecido en la STC de 24 de septiembre de 1986, que toda sanción debe ir precedida de una actividad probatoria, debiendo ser las pruebas vitales y valoradas jurídicamente y recayendo la carga de la prueba sobre el acusador, que en este caso es la Administración Tributaria. Posteriormente, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, estableció que

cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio. Toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el artículo 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción.

Y en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en Sentencias de 22 de octubre de 2009 y 1 de febrero de 2010, así como el TEAC, en Resoluciones como las de 22 de junio o 21 de septiembre de 2010.

En particular, la STS de 12 de julio de 2010, estableció que la necesidad de que los procedimientos sancionadores tributarios respeten las garantías constitucionales,

entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución (por todas, sentencia de 6 de junio de 2008, casación 146/04, FJ 4º). Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aun así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencia de 6 de junio de 2008, casación 146/04, FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 casación 3121/03, FJ 3º).

De igual forma, la SAN de 9 de diciembre de 2010 señaló que no se puede confundir la responsabilidad tributaria con la intencionalidad de la infracción, precisando que una cosa es que el sujeto pasivo sea responsable de sus deberes tributarios, y otra que la falta de cumplimiento de los mismos resulte imputable a dolo o negligencia.

Van a ser muchos los casos en que la declaración del modelo 720 no se presentó antes de marzo de 2012 porque los sujetos que debían haberlo hecho no pensaron en modo alguno que una normativa antifraude les resultase aplicable, como es el caso de todos los que, siendo o no nacionales españoles, tuvieran su patrimonio en otro país a consecuencia de haberlo adquirido en él en una anterior etapa de residencia.

Sin embargo la práctica está demostrando que la Administración tributaria no hace distinción alguna sino que, al contrario, ha procedido a la apertura sistemática de expedientes sancionadores ante la más mínima irregularidad observada respecto a esta declaración. Y en ellos no existe prueba alguna, muchas veces porque no puede haberla, de la falta de diligencia del presunto infractor,<sup>30</sup> limitándose a introducir una referencia al artículo 6 del código civil, que establece que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento.<sup>31</sup>

Podemos resumir la cuestión extrayendo el pensamiento de ROZAS VALDÉS (2015) p. 92: la infracción

«no describe conducta alguna del contribuyente. No guarda relación alguna con su comportamiento o con sus intenciones [...] no es factible sin la colaboración inestimable de la Administración tributaria [...] puede decirse que el precepto establece un régimen sancionador de responsabilidad objetiva, expresamente prescrito por nuestro Tribunal Constitucional»

---

<sup>30</sup> Por ejemplo, el saldo global a partir del cual es obligatoria la declaración es de 50.000 euros; sin embargo, el artículo 42 bis RGGI extiende esa obligación a quienes hayan sido titulares –con cualquiera de las formas de titularidad tan extensiva que recoge– durante «cualquier momento del año al que se refiera la declaración». Así pues, es posible estar obligado por haber tenido participación, digamos en enero, en una cuenta con un saldo de 100 euros en la que después se ingresen otros 49.900 euros. El pequeño detalle de que el antiguo titular probablemente no tiene forma alguna de saber los datos de la cuenta una vez cancelada su relación con ella es absolutamente irrelevante, aunque evidentemente no se puede sostener que la falta de declaración que lógicamente se producirá se ha hecho siquiera con una mínima falta de diligencia por parte del que verá indudablemente abierto un expediente sancionador, con una sanción de 10.000 euros, por no haber cumplido su obligación, que difícilmente podía conocer, de «indicar el saldo de la cuenta en la fecha en la que dej(ó) de tener tal condición» que establece su apartado 3.

<sup>31</sup> Aunque una norma civil nunca puede ser aplicable a un procedimiento penal, que no se conforma para la sanción con el mero incumplimiento, sino que exige un plus de culpabilidad, aunque sea en grado mínimo.

### 3.4. *Compatibilidad con el principio de proporcionalidad*

El principio de proporcionalidad de las sanciones es exigible en nuestro sistema por una cuádruple vía: el artículo 49.3 de la carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, vinculante para la interpretación de nuestra Constitución según su artículo 10.2, conforme al cual «La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción»; la segunda es, pues, la Constitución;<sup>32</sup> la tercera, la Ley General Tributaria, cuyo artículo 178 ya hemos mencionado antes,<sup>33</sup> y la cuarta, el artículo 129 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.<sup>34</sup>

Ello implica que la constitucionalidad, y aun la mera legalidad, de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales, requieren la estricta observancia de este principio.<sup>35</sup> Viene a ser un reflejo del principio de igualdad, que en el caso de las sanciones indica que deben ser ajustadas a la entidad de la infracción cometida y que las infracciones no pueden ser reprimidas con penas más graves que la propia entidad del daño causado por ellas.

Su contenido ha sido definido por el Tribunal Constitucional en la STC 207/1996, de 16 de diciembre de 1996, al señalar que para comprobar si una medida supera el juicio de proporcionalidad es necesario comprobar si cumple los tres siguientes requisitos:

Si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma

<sup>32</sup> Por incorporación de la jurisprudencia de los Tribunales supranacionales europeos, como destacan ROCA TRÍAS y AHUMADA RUIZ (2013) p. 4.

<sup>33</sup> Además, con carácter general el artículo 3.2 LGT establece que «La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

<sup>34</sup> Ley 39/2015, de 1 de octubre, cuyo apartado 3 dispone, en relación con el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria de las Administraciones Públicas, que «En virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios».

<sup>35</sup> Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En particular en el curso de un proceso penal las SSTC 37/1989, 85/1994 y 54/1996.

es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto).

Respecto al juicio de idoneidad, en principio parecería que es el único que se cumple. Sin embargo la extremada dureza de las penas puede incentivar al incumplimiento, lo que haría perder, en los casos en los que exista realmente fraude –que es lo que en teoría se pretende combatir– la eficacia perseguida. Como gráficamente señala FALCÓN Y TELLA (2013) p. 15, «la norma solo servirá para que los contribuyentes con bienes o derechos en el extranjero que no hayan presentado el modelo, se esmeren en su ocultación».

Con relación al juicio de necesidad, existen medidas de igual o posiblemente mayor eficacia, pues la información reflejada en el modelo 720 puede ser conocida de antemano por la Administración española por vías diferentes y de hecho, normalmente es muy probable que así sea, pues los defraudadores difícilmente van a presentar voluntariamente la declaración, los que hayan dejado de serlo por haber presentado previamente la declaración tributaria especial ya la han proporcionado voluntariamente<sup>36</sup> y los que no lo sean, si están sujetos en España por obligación personal, ya habrán declarado los rendimientos procedentes de esos bienes.<sup>37</sup>

Además, 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, siguiendo lo establecido en el artículo 26 del Modelo de

---

<sup>36</sup> Aunque la propia DGT en su primer «Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial», de 27 de junio de 2012, especificó que las rentas prescritas no necesitaban ser relacionadas en la declaración tributaria especial, así que en estos casos se podría dar la retorcida circunstancia de que se considerasen ganancias de patrimonio no justificadas aquellas no declaradas por seguir esta indicación, efectuada desde luego sin carácter vinculante.

<sup>37</sup> Y, desde luego, si no lo han hecho por no estar sujetos a tributación, más difícilmente aún se explica la dureza con la que se castigan los defectos en su identificación. No añadimos que quizás también los propios bienes pueden haber sido declarados en el IP porque normalmente su cuantía estará muy alejada del umbral necesario para hacerlo así.

Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE en el que todos ellos se basan, con carácter genérico en el ámbito comunitario está la Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011, sustitutiva de la Directiva 77/799/CEE en la que se regula el régimen jurídico de los intercambios de información entre los Estados miembros en relación con los tributos directos y modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, y en el ámbito extracomunitario, el Convenio de 25 de enero de 1988, cuyo objeto es la regulación de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal y el modelo estandarizado de intercambio de información lanzado por la OCDE el 15 de julio de 2014 y adoptado por España, entre otros 51 países, el 29 de octubre de 2014.<sup>38</sup>

Finalmente, en cuanto al juicio de proporcionalidad en sentido estricto, los deberes formales cuyo incumplimiento se sanciona tienen como objetivo principal el que se observe el deber de contribuir de forma acorde con el principio constitucional de capacidad económica, sin que su establecimiento pueda suponer costes excesivos que menoscaben dicho principio.

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 –recordemos que el mínimo es de 1.500 euros– que desde luego normalmente no guarda relación alguna con la infracción cometida. Y tampoco parece desde luego proporcionado el castigar con 10.000 euros errores de identificación de los bienes que si se detectan es porque se han contrastado, es decir, porque se trataba de información que la Administración tributaria conocía por otra vía.

Además, como estamos examinando, la medida adoptada entra en conflicto con numerosos principios básicos de nuestro sistema. La violación de todos

<sup>38</sup> Resalta ROZAS VALDÉS (2015) p. 81, que «De entre toda la información sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero que se exige facilitar al contribuyente al menos una parte –la relativa a cuentas corrientes y activos financieros– difícilmente podría alegar la Administración que no la conocía, a la vista de la velocidad de cruce que está alcanzando en los últimos meses el desarrollo del llamado intercambio automático de información. Empieza a tener poco sentido –más bien ninguno– que se obligue al contribuyente a facilitar determinada información que conforme al denominado *Common Reporting Standard* [...] se supone que ya debería de estar en poder de la Administración tributaria. Y, mucho menos, a sancionarle por no haber informado de lo que la Administración tributaria ya se supone que conoce».

ellos a cambio de obtener una información de la que ya se dispone por otras vías implica su absoluta desproporcionalidad y, por tanto, la inconstitucionalidad de la norma.

Tampoco salva el juicio de proporcionalidad la forma concreta de cuantificación de las sanciones aplicables y son numerosos los ejemplos propuestos por la doctrina, lamentablemente superados en la práctica.<sup>39</sup>

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.<sup>40</sup>

Así pues, en palabras de GARCÍA CARACUEL (2104) p. 455, «hay una ausencia total de ponderación entre el bien jurídico protegido y la sanción establecida para el incumplimiento de los deberes de información establecidos».

Por tanto, la entera regulación de la declaración atenta contra el principio de proporcionalidad. Y ello no se justifica, en modo alguno, en la dificultad para obtener la información solicitada.

---

<sup>39</sup> Así, SIMÓN ACOSTA (2014), pp. 70 y 71, expresa la falta de proporcionalidad de las multas previstas con los siguientes: «un error de un día en la fecha de apertura de una cuenta bancaria con un saldo de un euro se sanciona con una multa de 10.000 euros, que es la misma multa que habrá de pagar quien declara un euro como saldo de una cuenta en la que está depositado un millón. Otro ejemplo: una persona obligada a declarar que posea, entre otros cinco pequeños paquetes de acciones de distinta clase, con un valor de 1.000 euros cada uno, y no los declare deberá ser sancionado con una multa de 25.000 euros; otra persona que deje de declarar un paquete de acciones de la misma clase que valga un millón de euros, se hará acreedor de una sanción de 10.000 euros». Y FALCÓN Y TELLA (2013) p. 14, nos explica cómo «la sanción mínima hace que si se deja de declarar una cuenta con 10 millones la sanción sea de 10.000 euros. Mientras que si no se declara una cuenta con 50.000 euros y un fondo de inversión con 50.000 euros, la sanción pasa a ser de 20.000 euros, lo que de nuevo resulta desproporcionado y completamente arbitrario».

<sup>40</sup> También SIMÓN ACOSTA (2014) p. 68, nos da un gráfico ejemplo de desproporción en relación con este tema cuando nos dice que «no parece en absoluto proporcionado que se sancione con 5.000 euros un error en la consignación del domicilio [de la entidad jurídica emisora de valores admitidos a cotización en bolsas oficiales de comercio] porque el declarado es el de una sucursal o, sencillamente, porque no es correcto el número en la calle, el punto kilométrico de la carretera o el código postal».

### 3.5. *Compatibilidad con el principio de no concurrencia*

Como hemos visto, las tres consecuencias que se producen en caso de no presentar la declaración de bienes en el extranjero, o de hacerlo de un modo irregular, requieren un único antecedente, la no presentación o presentación voluntaria fuera de plazo o con errores, de la reiterada declaración. Aunque para la segunda y tercera se añada otro requisito negativo, el no haberse adquirido los bienes con cargo a rentas declaradas o generadas antes de adquirir la condición de residente, deja vigentes muchos supuestos en los que únicamente existe el primero apuntado.

Estamos completamente de acuerdo con SIMÓN ACOSTA (2014), pp. 46 y ss. cuando indica que «entre la infracción de peligro y la de daño existe, al menos, una relación de medio a fin y en ambos casos el bien jurídico protegido es el mismo, dándose además la identidad del sujeto». Y esta identidad es, precisamente, la que se encuentra en la base de dicho principio sancionador.

Ello implica, indudablemente, una concurrencia de sanciones contraria al principio *non bis in ídem*, pues la ocultación en la declaración informativa es el medio necesario para la aparición de la nueva renta a gravar y, por tanto, para cometer la infracción material prevista.

No creemos que obste a ello el hecho de que quieran presentarse como procedimientos distintos, uno primero sancionador, otro segundo de regularización de bases y otro tercero nuevamente sancionador, pero separado del primero, pues la realidad es que, tal como se ha configurado la presunción de generación de rentas, tanto respecto a la forma y tiempo de su generación como a las pruebas admisibles en su contra, es una consecuencia automática del primer hecho sancionado.

Por otra parte, la ley de prevención de blanqueo de capitales<sup>41</sup> prevé también sanciones por el incumplimiento de obligaciones relacionadas con la obli-

<sup>41</sup> Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior, cuyo artículo 8 recoge en sus apartados 3 y 4 como infracciones graves y leves, respectivamente, la falta de declaración de operaciones exigidas por la ley y la falta de veracidad, la omisión o inexactitud en los datos de las declaraciones efectuadas, según superen o no la cuantía de 6.000.000 euros. Podría aducirse que esta cantidad está muy alejada de los 50.000 euros de la declaración de bienes en el extranjero, pero, por otra parte, la comparación entre ambas cifras da nuevamente una clara idea acerca de lo desproporcionado que es el régimen que se asocia a ella.

gación tributaria de declarar bienes y derechos del extranjero, lo cual también en algunos casos concretos podría provocar la vulneración de este principio.

### 3.6. *Compatibilidad con el principio de igualdad*

La conculcación del principio de igualdad también viene dada por muchos factores distintos.

Desde luego, no puede aducirse que la importancia del incumplimiento de una obligación de contenido idéntico pueda ser objetivamente mucho más grave que otra, en función de circunstancias arbitrarias que la hagan merecedora de un castigo hasta diez veces mayor, en el mejor de los casos (doscientas veces, en el peor).

El no presentar correctamente una declaración de suministro de información es castigada en la Ley General Tributaria por dos preceptos distintos que tienen un alcance también distinto, y mucho.

El primero de ellos es el artículo 198,<sup>42</sup> que para las declaraciones que en general respondan a esta obligación de información contempla una infracción leve sancionada con 20 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros, que se rebajan a 10 euros, con un mínimo de 150 euros, en caso de que la declaración sea efectuada espontáneamente fuera de plazo.

<sup>42</sup> «Infracción tributaria 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.

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

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

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior».

Frente a esto, el apartado 2 de la DA 18<sup>a</sup> LGT,<sup>43</sup> para las declaraciones que en particular respondan a la obligación de suministro de información articulada a través del modelo 720, recoge una infracción muy grave sancionada con 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros y sin máximo alguno. En el caso de que la declaración sea efectuada espontáneamente fuera de plazo la sanción recibe una importantísima rebaja, minorándose hasta 100 euros por dato con un máximo de 1.500 euros. Eso sí, la multa sigue siendo diez veces superior al caso general.<sup>44</sup>

<sup>43</sup> «Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

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

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

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

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

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

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

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

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

<sup>44</sup> También, como resaltan ESCANDÓN RUBIO y FERRIOLS LITA (2012) p. 132, «llama la atención en primer lugar que las infracciones en el caso de la declaración de bienes se califican en todo caso como *muy graves*, sin distinguir entre los casos de falta de presentación –calificadas como leves en la regulación genérica– y los de presentación inexacta o incompleta –que en su regulación genérica se califican únicamente como *graves*–», cuando «el desvalor en la conducta del contribuyente sería el mismo en ambos casos».

Y si nos vamos a una norma ya específica antifraude con algunos componentes internacionales, el fijado en la ley de prevención de blanqueo de capitales para las declaraciones ausentes o inexactas tiene un tope máximo de 6.000 o 3.000 euros según la cantidad implicada sea mayor o menor de seis millones de euros. Así pues, el peor castigo por no declarar en este caso es una quinta parte mayor, pero debe tratarse de una cantidad más de ciento veinte veces más alta, y eso si no hablamos de titularidad compartida, caso en que la desproporción seguiría creciendo.

De modo paralelo, el incumplimiento de la obligación de relacionarse con las Administraciones Públicas establecido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que comprende tanto las notificaciones como la presentación de documentos y solicitudes a través de registro, se sanciona con una multa pecuniaria fija de 250 euros, en tanto que el mínimo por no hacerlo así en la declaración de bienes en el extranjero es de 1.500 euros.

La propia constatación de estas cifras hace innecesario resaltar nada, pues la falta de justicia y de igualdad de este sistema sancionador se evidencia de modo palmario por sí misma.<sup>45</sup>

En cuanto a la generación de la renta imputada, resulta discriminatorio el que para los bienes situados en territorio nacional se admita cualquier prueba de su procedencia para eliminar su consideración como ganancias de patrimonio no justificadas y en cambio para los nuevos casos se limiten las pruebas a que hubiera sido renta declarada u obtenida antes de adquirir la residencia en España. Y también el que otros tipos de renta oculta pueden declararse voluntariamente de forma extemporánea con los recargos del artículo 27 LGT,<sup>46</sup> enervando la presunción de ganancia de patrimonio, mientras que ello no sucede en relación con la declaración informativa, al ser la renta generada una ficción que el contribuyente no puede aplicar por sí mismo. Esto supondría tratar de

---

<sup>45</sup> Además, como ya hemos visto, el hecho de que la sanción se cuantifique de forma objetiva sobre la base de lo que se considera dato o conjunto de datos, pese a que, como dice GARCÍA CARACUEL (2104) p. 455, «la lesión del bien jurídico protegido es manifiestamente desigual en función del distinto valor de los bienes y derechos no declarados», introduce un elemento adicional de desigualdad, por si no hubiera ya suficientes.

<sup>46</sup> Eso les estaba permitido incluso a quienes hicieron la declaración tributaria especial de la «amnistía fiscal», como resalta GONZÁLEZ ALBA (2013) p. 8.

forma desigual a situaciones objetivamente iguales si no fuera porque en la base de declaraciones extemporáneas son excepcionales las situaciones en las que no ha habido previamente fraude, mientras que en la declaración de bienes en el extranjero estas no lo serán en absoluto, así que en realidad lo que se hace es dar un trato mucho peor a la situación objetivamente menos grave.<sup>47</sup>

Es más, cuando los bienes se hayan adquirido sin pagar los correspondientes impuestos sí que se podría efectuar esta declaración extemporánea antes de efectuar la declaración de bienes, con lo cual se favorecería de la excepción de ser ya renta declarada. En cambio si fuera renta exenta o no sujeta –por ejemplo, procedente de una donación– o se hubiera generado en un ejercicio ya prescrito, no podría efectuarse dicha declaración y por tanto la sanción sería en todo caso del 150%, lo mismo que si se tratase de renta prescrita. Con el agravante, en estos casos, de traer a tributación una renta que estaba –o ya estaba– excluida de ella.

«Por otro lado, la norma no diferencia y castiga igual a aquel que ha ocultado bienes en territorios conflictivos u opacos y aquel que los ha ocultado (no informado) en otros territorios de fácil acceso».<sup>48</sup>

Con respecto a la propia declaración, dentro de ella existen discriminaciones tanto objetivas como subjetivas.

Las primeras, por la limitación a las tres categorías de bienes cuya declaración se exige, existiendo otras muchas, que también podrían ser perfectamente controlables, cuya titularidad no es necesario declarar y que, por tanto, no merecerán castigo alguno aunque se hayan adquirido de un modo no respetuoso con las obligaciones tributarias.<sup>49</sup>

<sup>47</sup> ESCANDÓN RUBIO y FERRIOLS LITA (2012) p. 135, proponían un ejemplo que en su momento parecía absurdo pero que hoy, lamentablemente, estamos viendo que es la forma ordinaria de actual al respecto. En concreto, calculaban las consecuencias de no declarar una renta de 100.000 euros, que serían una multa de 10.000 euros en caso de haberse acogido a la amnistía fiscal, o 135.000 euros, más intereses, de no haberla incluido en la declaración informativa.

<sup>48</sup> ESCANDÓN RUBIO y FERRIOLS LITA (2012) p. 132.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 131, resaltan que «teniendo en cuenta la finalidad perseguida por la Ley de intensificación de la lucha contra el fraude, echamos en falta que la obligación se extienda a otro tipo de bienes que, por sus características, podrían tener una mayor vinculación con la elusión fiscal o con otro tipo de conductas ilícitas y que la norma omite, como podrían ser joyas, vehículos, embarcaciones, metales preciosos o dinero en efectivo». U obras de arte, cajas fuertes,... Sin ir más lejos, artículo 65 quater del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia incluye una cuarta categoría a declarar, los «bienes muebles y derechos sobre bienes muebles situados en el extranjero o que estén matriculados o consten en registros de países extranjeros».

Además, desde otro punto de vista, se puede también poner de manifiesto<sup>50</sup> que el modelo 720 exige la aportación de datos que no son requeridos siquiera a las entidades y agentes financieros situados en territorio español, como direcciones completas, incluidos códigos postales, fecha exacta de apertura de cuentas bancarias o fecha de contratación de los seguros.<sup>51</sup>

Las segundas aparecen por la forma en que se contempla la exclusión de la obligación de declarar.

GONZÁLEZ CUERVO (2013) p. 115, tras relacionar las excepciones al deber de declaración las justifica indicando que otra cosa «llevaría a situaciones absurdas», entre las que incluye «que una persona física o jurídica tuviera que informar a la Administración de algo que ya conoce por medio de otras declaraciones realizadas por terceros, como podrían ser las propias entidades bancarias donde se encuentran depositados los fondos». Sin embargo, esto es algo que la normativa solo excepciona en algunas ocasiones muy concretas, como cuando las cuentas estén abiertas en el extranjero en entidades de crédito domiciliadas en España, que estén obligadas a declararlas.<sup>52</sup> Por el contrario, no hace la misma salvedad en casos aún más radicales, como puede ser el de una persona física que no incluya en su declaración informativa un bien inmueble radicado en el extranjero, aunque sí declare en su IRPF los rendimientos obtenidos del mismo, especificando su identificación completa. Y tampoco en el caso de titularidad compartida, aunque se disponga de la información por haberla presentado uno de los titulares, se excluye al resto, antes bien, serán más diligentemente sancionados por no haber reiterado la declaración ya presentada con idénticos datos.<sup>53</sup>

Además, cuando el artículo 42 ter RGGI recoge la excepción de declarar respecto a los valores, derechos, seguros y rentas, únicamente la contempla

---

<sup>50</sup> Como se hizo en la demanda del recurso contencioso-administrativo núm. 128/2013 que dio lugar a la San de 24 de febrero de 2014.

<sup>51</sup> Datos cuyo error, por supuesto, es idénticamente sancionable a la omisión de un saldo de varios millones de euros.

<sup>52</sup> Como hemos ya indicado en nota anterior, en estos casos la Administración se conforma con no conocer los datos adicionales que pide en el modelo 720, sin que ello le suponga problema alguno de eficacia en su lucha contra el fraude.

<sup>53</sup> Salvo que dicha titularidad implique un ente sin personalidad jurídica y se favorezcan expresamente de alguna de las excepciones previstas para ellos.

en relación con las personas jurídicas y a las «entidades» –que dado que se especifican separadamente deben, aunque parezca increíble, ser aquellas sin personalidad jurídica–, que las hayan individualizado en su contabilidad, deja activa la obligación de declarar para las personas físicas que cumplan dicha condición.<sup>54</sup>

Finalmente, una vez presentada la declaración ya no es necesario notificar el aumento de valor de los bienes mientras no se supere el límite de 20.000 euros, con lo cual el legislador admite que cuando las cifras son inferiores a esta no merecen la pena ser declaradas. Sin embargo si no se presenta la declaración por poseer digamos el 1% de un bien declarable que tenga un valor total de 50.000 euros, que serían únicamente 500 euros, ahí sí es tan relevante que se sanciona con 1.500 euros.

Y podríamos comparar también estas cantidades con las previstas para la declaración de bienes poseídos dentro del territorio nacional, que es el Impuesto sobre el Patrimonio,<sup>55</sup> que, con carácter general, fija el mínimo para su presentación en dos millones de euros, es decir cuarenta veces más que para los radicados fuera de él.

### *3.7. Compatibilidad con el principio de seguridad jurídica*

Este principio se ve en entredicho en la medida en que se hace caso omiso de la no retroactividad, la cual, a su vez, se ve comprometida por la posibilidad de imputación de rentas a ejercicios predeterminados, con independencia de cuál haya sido la fecha real de su generación o incluso de que pueden corresponder a obligaciones tributarias ya extinguidas por el transcurso del tiempo.

Y ello no se resuelve por el hecho de que se aparentemente se haya limitado temporalmente la retroactividad, al decirse que la imputación se efec-

<sup>54</sup> También si entendemos, como hacía FALCÓN Y TELLA, que no puede sancionarse a quien no presente declaración, ya que la obligación telemática no existe y tampoco hay modelo en papel para ello, se pone, quebrando aún más gravemente el principio de igualdad, en peor situación al que ha realizado una declaración defectuosa que a quien no la ha presentado en absoluto.

<sup>55</sup> En cuyas páginas hubiera tenido su ubicación idónea esta declaración de bienes en el extranjero, sin necesidad siquiera de alterar el ámbito de los obligados a presentarla.

tuará al último ejercicio no prescrito en el que ya estuviera en vigor dicha norma, pues la capacidad económica que se pretende gravar puede haberse generado, y de hecho normalmente lo habrá hecho, en un tiempo muy anterior a ese momento. Y aunque la sanción que derive de esta imputación no será retroactiva en sentido estricto, pues está cubierta por la norma, de hecho sí que lo es.

Como nos indica LÓPEZ LÓPEZ (2013) p. 31,

las leyes tributarias retroactivas están en principio admitidas por nuestra Ley fundamental y solo incurrirán en inconstitucionalidad cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución; fundamentalmente los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Tras aludir a la postura del TC respecto a los grados de retroactividad, indicando que la entiende admisible cuando es de grado medio y la rechaza cuando es en grado máximo, califica el grado de la que presenta esta nueva medida «de lo que podríamos denominar *ultra*», pues «afecta, no ya a hechos consumados o perfeccionados, sino a obligaciones extinguidas de conformidad con lo establecido en el artículo 59 de la LGT».<sup>56</sup>

Tampoco se respeta en absoluto la prescripción, cuyo objetivo último es precisamente la seguridad jurídica.<sup>57</sup>

En palabras de SIMÓN ACOSTA (2015) p. 3,

si nos atenemos a lo preceptuado por el art. 10.2 de la Ley General Tributaria, «las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento». Tanto el IRPF como el IS son tributos periódicos y, por tanto, el art. 39.2 de la Ley del IRPF se aplica por primera vez en el periodo de 2013 y el art. 134.6 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se aplica por primera vez al periodo impositivo que se inicie después del 31/10/2012.

Es decir, las ganancias de patrimonio no justificadas reguladas por el art. 39.2 de la Ley del IRPF y las rentas presuntas previstas en el art. 134.6 del TR

---

<sup>56</sup> LÓPEZ LÓPEZ (2013), pp. 31 y 32.

<sup>57</sup> Así se deriva de las STS de 2 de diciembre de 1974 y 26 de julio de 1983.

de la Ley del IS se imputan temporalmente a un periodo impositivo en que todavía no son aplicables las consecuencias jurídicas en ellos previstas.<sup>58</sup>

Como reiteradamente se ha señalado, la imprescriptibilidad solamente se admite para crímenes muy alejados del que aquí estamos examinando. Y, por si ello fuera poco, la vía elegida tampoco puede ser más opuesta al concepto de seguridad jurídica. Por ello no podemos estar más de acuerdo con GARCÍA CARACUEL (2104) p. 459, cuando nos indica que «la derogación, de facto de la prescripción por vía de presunción que no admite prueba en contrario atenta con la propia esencia de este instituto».

Finalmente, también compromete la seguridad jurídica el obligar a todos los llamados «titulares reales», concepto en muchas ocasiones muy difícil de determinar, sobre todo en los casos de figuras jurídicas complejas que no tienen equivalente en nuestro sistema.<sup>59</sup>

### 3.8. *Compatibilidad con el principio de capacidad económica*

Como nos indica el magistrado ARAGONÉS BELTRÁN (2005) p.162,

El principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE impide que el legislador establezca tributos cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.

Así pues, el principio de capacidad económica exige gravar rentas reales y no presuntas. Una cosa es que se admita la constitucionalidad de las presunciones «cuando se grava la titularidad de fuentes teóricas de ingresos obtenidos a causa de la conducta del sujeto», como en las normativas que prevén la apli-

<sup>58</sup> Expresivamente, ROZAS VALDÉS (2015), pp. 71 y 72 escribe que «la pirueta pretendida por el redactor de la norma de hacer creer que no se está ante la aplicación de una norma a hechos pretéritos, eventualmente prescritos, y que no tiene carácter retroactivo porque, en realidad, describe un nuevo hecho imponible que se devenga al momento de descubrirse la tenencia de los bienes radicados en el extranjero no deja de ser, ciertamente, tan original como endeble».

<sup>59</sup> FALCÓN y TELLA (2013) p.6. que concluye por ello que «difícilmente se podrá sancionar (si es que se puede sancionar a alguien) a personas que sean distintas de los titulares jurídicos, de los apoderados y, en el caso de las cuentas, de los autorizados».

cación de objetivos o de módulos, o cuando de una conducta de fraude se infiera la existencia real de una renta no gravada, como sucede con el primer apartado del artículo 39 LIRPF o los apartados 1 a 5 del artículo 121 LIS, y otra muy distinta que se haga aparecer una renta de circunstancias que, o hagan dudar de su existencia real, o bien directamente indiquen su inexistencia o su carácter de no tributable.

En este caso no solamente se efectúa una presunción en estas condiciones, sino que esta tiene prácticamente un carácter *iuris et de iure*, dada la extrema limitación de los medios que se permiten para destruirla.

En principio la consecuencia inmediata de la presunción es la aplicación de la escala de gravamen, lo cual parece respetuoso con la legalidad. Pero deja de serlo si entendemos, como creemos haber justificado sobradamente, que dicha presunción es radicalmente injusta, como en los casos notorios de bienes procedentes de rentas exentas, no sujetas o prescritas.

Además, en estos casos no solo se va a someter a tributación una capacidad económica por completo ajena a la tributable, sino que el juego de la progresividad hará que la capacidad real existente, que será la que se haya declarado en el ejercicio al que se sume la presunción, se someta a un tipo más alto del que en realidad debe corresponderle.

Ello supone una doble violación de este principio, convirtiendo también en inconstitucional la regulación en este punto.

### 3.9. Compatibilidad con el principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad no se puede predicar de las sanciones, sino de las obligaciones tributarias.<sup>60</sup> Sin embargo en este caso en concreto, dada la particular concatenación de consecuencias que se asocian al incumplimiento formal de la declaración de bienes, no es claro en cuál de las dos categorías nos movemos.

---

<sup>60</sup> Aunque la configuración concreta de algunas sanciones por incumplimiento formal puede llevar a imponer multas de 10.000 euros a sujetos con un patrimonio 10, 100 o 1.000 veces menor, la injusticia no se plasmaría en confiscatoriedad, sino en desproporcionalidad.

Parece que el legislador no ha querido otorgar a la presunción de generación de rentas un carácter sancionador, pues reconocerlo sería tanto como confirmar expresamente que se viola el principio de no concurrencia. Vamos, por tanto, a dar por buena su postura, a los solos efectos de entrar a examinar si esta consecuencia en particular puede ser confiscatoria o no.

Se podría discutir si su carácter indestructible en casos en los que es palmario que la renta no debe someterse a gravamen –cuando hubiera estado exenta o no sujeta, o si ya ha prescrito– implica en sí mismo una medida confiscatoria, pues puede considerarse que tiene tal carácter cualquier medida que se aplique sobre una capacidad inexistente o no gravable, por mínima que sea la fracción de la misma cuyo pago se exija.

Pero el caso es que una vez convertida en gravable esa renta inexistente, es ineludible que se le aplique la sanción del 150% y, por si ello fuera poco, sobre la renta presuntamente aflorada, sin minoración de cantidades pendientes de compensación o deducción. Así que en realidad la consecuencia de la presunción es tanto una cosa como otra, y si añadimos al tipo de gravamen un 150% adicional, entonces sí que entramos de lleno en el terreno de la confiscatoriedad, incluso con los discutibles criterios de nuestro Tribunal Constitucional de situar la frontera para ello en el 100% de la renta.

Así pues, se considere o no sanción tributaria, el establecimiento de la presunción en los términos en que se recoge no saldría airosa, con uno u otro fundamento, de un juicio de constitucionalidad.

#### 4. COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA DE LAS CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

El artículo 3.2 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada)<sup>61</sup> establece que

<sup>61</sup> Diario Oficial de la Unión Europea C83, de 30 de marzo de 2010, pp. 13-45.

La Unión ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la libre circulación de personas conjuntamente con medidas adecuadas en materia de control de las fronteras exteriores, asilo, inmigración y de prevención y lucha contra la delincuencia.

Por su parte, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>62</sup> dispone:

Artículo 63.1:

En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Artículo 65:

1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.

Indudablemente la obligación de declarar los bienes en el extranjero compromete en alguna medida la libertad de circulación de capitales y, dado que en muchas ocasiones traerá causa de un cambio de residencia, también la libertad de circulación de personas. No obstante, esta circunstancia no puede hacernos sin más considerar esta medida contraria a los Tratados, pues para ello es necesario que exista una auténtica vulneración de estas libertades y, además, que la misma no sea excepcionada por considerarse preferente la protección de otro valor, que en el caso que nos ocupa no puede ser otro que la persecución del fraude fiscal.

---

<sup>62</sup> Publicado a continuación del anterior, pp. 47-199.

En efecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como luego veremos,<sup>63</sup> ha interpretado estos preceptos en el sentido de que una determinada normativa, incluso si es discriminatoria, puede estar justificada por las exigencias imperativas de interés general y, en particular, por la relativa a la prevención del fraude y el abuso fiscal,<sup>64</sup> pero exigiendo en todo caso que la norma sea proporcionada a los fines que pretende conseguir para que su compatibilidad con el TFUE pueda ser salvada. Y «debe establecerse una distinción entre las diferencias de trato autorizadas por el artículo 65, apartado 1, letra a) del TFUE y las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de ese mismo artículo».<sup>65</sup>

Así pues, el estado español está facultado para establecer la obligación de cumplimentación del modelo 720. Sin embargo, ello debe hacerse en condiciones que no supongan ni discriminación, ni restricciones encubiertas a la libertad de circulación, siendo en caso contrario nulas las normas que regulen dicha obligación.

Las normas internas deben también respetar el principio de proporcionalidad tal y como ha sido definido por el TJUE, que, paralelamente a lo que sucede en el ámbito nacional, exige que la norma sea idónea para el objeto perseguido, que este no se pueda conseguir mediante otra disposición que produzca un perjuicio menor al ciudadano y que exista una relación de equilibrio razonable entre los costes y los beneficios de la medida puesta en cuestión.<sup>66</sup>

Así pues, es necesario en primer lugar examinar si, en efecto, esta medida es contraria a los antedichos principios, en segundo lugar si, aun siéndolo, está amparada por ser proporcional a los fines que pretende conseguir y, en tercer lugar, si siendo en sí misma respetuosa con el Derecho de la UE, lo es también el sistema de sanciones que establece.

<sup>63</sup> Además de los tres pronunciamientos básicos a que después haremos referencia concreta por su mayor similitud con el caso español, LÓPEZ LÓPEZ (2013) invoca en este sentido, siguiendo al propio Tribunal, a las STJUE de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, asunto C-386/04; 11 de octubre de 2007, Elisa, asunto C-451/05; 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, y 27 de enero de 2009, Persche, asunto C-318/07.

<sup>64</sup> Estos son precisamente las dos razones que aduce la exposición de motivos de la Ley 7/2012 para la introducción de la nueva normativa española antifraude.

<sup>65</sup> COMISIÓN (2015) p.2.

<sup>66</sup> Tal sucede en las STJUE de 11 de junio de 2009 (asuntos C-155/08 y C-157/08, ap. 47), de 15 de septiembre de 2011 (asunto C-132-10, ap. 31) y 28 de octubre de 2010 (asunto C-72/09, ap. 33).

#### 4.1. *Compatibilidad de la obligación de declarar el modelo 720 con las libertades de circulación*

Respecto a la libertad de circulación de capitales, que es la que primordialmente se ha estudiado al respecto, entendemos, con FALCÓN Y TELA (2013) p. 15, 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.<sup>67</sup> Y que, además, puede penalizar a las personas, tanto físicas como jurídicas, que haciendo uso de este derecho, como indica ORENA DOMÍNGUEZ (2014), pp. 259 y 260, han optado a lo largo de los años por desplazar su capital desde el país de su residencia a otros países.<sup>68</sup>

En cuanto a la libertad de circulación de personas,<sup>69</sup> sí que la obligación en sí misma considerada puede ir más allá de ser meramente «un inconveniente» en los casos de cambio de residencia, pues en ellos se trata imponer a un ciudadano una obligación de declaración por el mero hecho de trasladarse a otro Estado miembro, más aún cuando el patrimonio a declarar haya sido generado en el país del que es nacional mientras era residente en el mismo. Y «quienes van a verse realmente perjudicados son los trabajadores desplazados a España por su empresa y que lleven viviendo en España más de 183 días».<sup>70</sup>

Pero aun desde este punto de vista, estamos de acuerdo en que<sup>71</sup>

no habría ni discriminación ni restricción en el sentido del Derecho de la UE, ya que España aplica la misma normativa fiscal a todos los contribuyentes residentes en su territorio de acuerdo con criterios objetivos, con independencia del estado en el que se encuentren sus activos, y sin atender a su nacionalidad.

---

<sup>67</sup> Alude en concreto a las fuertes sanciones que se derivan de no declarar cantidades que, caso de estar depositadas en España, no darían lugar a su declaración en el Impuesto sobre el Patrimonio y quizás tampoco en el IRPF.

<sup>68</sup> A lo que añade, en particular (pp. 275 y 276), que tanto esta libertad como la de establecimiento están vulneradas por la imprescriptibilidad, medida que constituye una restricción encubierta de las mismas.

<sup>69</sup> PICH (2016) considera que el otro principio fundamental que puede verse afectado es, además de la libre circulación de capitales, «la libre prestación de servicios recogida en el artículo 56 del texto fundamental comunitario».

<sup>70</sup> GARCÍA CARACUEL (2104) p. 453.

<sup>71</sup> COMISIÓN (2015) p.3.

También podría aducirse que contradice estos principios el limitar la forma de presentación a un modelo electrónico, y además tan extremadamente complicado como el previsto. Pero tampoco ello puede en sí mismo considerarse restrictivo, dado que se inscribe en el marco de la progresiva exigencia de nuestro legislador, que parece querer llegar en convertir en única esta forma de relación con la Administración tributaria.<sup>72</sup>

Así pues, no creemos en principio que la mera obligación de declarar constituya una auténtica restricción, máxime dado el carácter tan genérico con que se aplica.<sup>73</sup> Este carácter que la salva, puede, sin embargo, condenarla si incorporamos al estudio las consecuencias del incumplimiento, pues en realidad no se fija la declaración como un simple método de conocer todos los activos en el extranjero, sino que tanto de la exposición de motivos<sup>74</sup> como del régimen de sanciones se deriva que se trata a *todos* los potenciales obligados como defraudadores.

Para dilucidar en qué medida la obligación española puede pasar de ser una mera molestia a constituir una verdadera restricción prohibida por el Derecho de la UE, conviene traer a colación la jurisprudencia del TJCE, en la que podemos encontrar tres casos en cierta medida similares al que nos ocupa. En ellos el alto Tribunal estudió, con carácter prejudicial, la posibilidad de que medidas que objetivamente, según su pronunciamiento, constituían restricciones o fueran discriminatorias, pudieran, no obstante, estar amparadas por los Tratados, dando lugar a las Sentencias de 11 de junio de 2009 (asuntos acumulados

<sup>72</sup> Recordemos que la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria así lo estableció en particular para este tipo de declaraciones.

<sup>73</sup> En el mismo sentido, el documento de la COMISIÓN (2015) indica en su punto 3 que «las normas tributarias españolas se aplican a todos los residentes en España que posean activos situados en el extranjero, y cualquier inconveniente asociado a esta situación es una mera consecuencia de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales independientes en el seno de la UE».

<sup>74</sup> En sentido similar, aunque menos radical, el Preámbulo de La Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias, que introdujo idéntica obligación en el País Vasco, conforme al cual «La libertad de circulación de capitales y mercancías en la Unión Europea, así como la relajación o eliminación de los controles sobre el origen y destino de ingentes masas de dinero, no solo en los denominados paraísos fiscales sino en auténticas zonas oscuras de muchos países, ha discurrido pareja con una falta total de armonización fiscal incluso en zonas económicas comunes y con la negativa de hecho o de derecho a implantar mecanismos de transmisión generalizada e inmediata de datos fiscales entre las distintas administraciones tributarias. Esto hace más necesario que nunca la implantación de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero por parte de los propietarios de dichos bienes o derechos».

155/08 y 157/08) y de 15 de septiembre de 2011 (asunto 132/10), sobre una normativa belga que en presencia de bienes extranjeros ampliaba determinados plazos,<sup>75</sup> y a la Sentencia de 28 de octubre de 2010 (asunto 72/09), sobre una exención supeditada en Francia a la existencia de un convenio bilateral.

Son dos las condiciones necesarias para que ello suceda. En primer lugar, el objetivo de la medida debe situarse en la salvaguarda del sistema tributario del país y la persecución del fraude fiscal, garantizando la eficacia de los controles fiscales.<sup>76</sup>

La declaración 720 se ha presentado sin tapujos como una medida anti-fraude, por lo que parece indudable a primera vista que concurre esta condición. El problema es que, teniendo como tiene carácter general, no en todos los casos de incumplimiento hay fraude. Evidentemente no lo habrá cuando los defectos sancionados son meramente formales, como los errores en la identificación de un domicilio. Y tampoco en muchos de carácter sustantivo, como en relación con la presunción de generación de renta de los bienes «ocultos» adquiridos con cargo a rentas que no se declararon por estar exentas.<sup>77</sup> Pero aun habiendo existido el mismo, la declaración voluntaria fuera de plazo debía indudablemente haberse acogido como excusa absoluta, igual que sucede con aquellas a las que, a veces con intereses económicos en juego mucho más relevantes, se les aplica esta en el ámbito interno.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> En la primera de ellas, el plazo de prescripción para comprobar y liquidar una obligación tributaria se ampliaba doce años desde los cinco previstos con carácter general cuando el impuesto objeto de comprobación afectase a un elemento poseído o producido en el extranjero; en la segunda, se subía de los dos años fijados para comprobar, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, el valor de las acciones nominativas de una sociedad cuya dirección efectiva estuviera en el interior del país –Bélgica, en este caso–, a diez cuando lo estuviera en otro Estado miembro. En ambos casos, el TJUE consideró que las medidas tenían efecto disuasorio respecto a obtener servicios financieros, invertir o mantener inversiones en otro Estado miembro, concluyendo por tal motivo que constituían una restricción a la libre circulación de capitales.

<sup>76</sup> Es claro en este sentido el apartado 30 de la STJUE 15/09/2011: «se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que constituyen razones imperiosas de interés general, que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE, el objetivo de combatir el fraude fiscal y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (véanse, en particular, por lo que se refiere a la lucha contra el fraude fiscal, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 32, y, por lo que se refiere a la eficacia de los controles fiscales, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 52)».

<sup>77</sup> En estos casos, en los que es la propia ley tributaria interna la que ha excluido la declaración, ¿cómo puede sustentarse la grave consecuencia de haber cumplido sus prescripciones?

<sup>78</sup> El documento de la AEDAF (2013) p.23 pone de manifiesto cómo la imposibilidad de presentar declaraciones complementarias que no conlleven sanción resulta en ocasiones contraria a toda justicia, como en el supuesto de adición de bienes a una herencia ya aceptada, declarada y liquidada, o el caso de un no residente fiscal en España que pase a serlo como consecuencia de la comprobación de un ejercicio anterior.

Así pues, sobre la voluntad de reprimir el fraude parece predominar la meramente recaudatoria, lo cual apoyaría su carácter restrictivo.<sup>79</sup>

En segundo lugar, aun aceptando la existencia de la anterior condición, la medida discriminatoria debe superar el juicio de proporcionalidad, en sentido similar a como lo hemos estudiado en el derecho interno.<sup>80</sup>

Como determinó la STJUE de 15 de septiembre de 2011,<sup>81</sup>

una restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse por dicho motivo [combatir el fraude fiscal y garantizar la eficacia de los controles fiscal] si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Entiende el Tribunal que la medida no es aceptable si va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, especificando en particular que<sup>82</sup>

cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros,<sup>83</sup> por medio de

<sup>79</sup> Tal parece que la filosofía es: como somos conscientes de que los auténticos defraudadores no van a cumplir puntualmente con este deber, ingresemos todo lo posible de los pobres incautos que lo hagan equivocándose de alguna manera al interpretar y aplicar las confusas normas que les estamos proporcionando.

<sup>80</sup> Nos dice el ap. 47 de la STJUE de 11/06/2009 que «para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que ha de ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo», remitiéndose ya a la STJUE 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia (C-276/91).

<sup>81</sup> Ap. 31, que remite en concreto a la sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rec. p. I-0000, apartado 33.

<sup>82</sup> Ap. 36.

<sup>83</sup> Aunque los casos surgidos lo hayan sido en el interior de la UE, la libertad de circulación de capitales amparada por los Tratados no se limita solo al territorio europeo, sino que, como indica ROZAS VALDÉS (2015) p. 83 [nota 27, en la que remite para ampliar este tema a PISTONE (2006)], «El Tribunal de Luxemburgo tiene declarado que las disposiciones comunitarias relativas a la preservación de la libertad de circulación de capitales (art. 63 TFUE) son aplicables –con los debidos matices– a aquellos terceros Estados cuyo régimen jurídico fuese parejo, a estos efectos, al de los Estados miembros de la UE. *Cfr.* por todas, las SSTJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket* (C-101/05) y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04). El carácter desproporcionado del régimen especial aquí estudiado no vendría alterado, pues, por el hecho de que los bienes y derechos del contribuyente respecto de los que se hubiera incumplido la obligación de informar estuvieran ubicados en un tercer Estado con el que España tuviera suscritos acuerdos de intercambio de información tributaria». Y, en efecto, el ap. 27 de esa STJUE nos indica que «cuando se trata de movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, puede invocarse ante los tribunales nacionales el artículo 56 CE, apartado 1, en relación con los artículos 57 CE y 58 CE, y dicha disposición puede implicar la inaplicabilidad de las normas na-

la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua (sentencia X y Passenheim-van Schoot, apartado 75).

Son dos los factores de comparabilidad con la situación española. Uno de ellos es la posibilidad de obtener la información por otra vía y otra la adecuación en la ampliación del plazo previsto.

En cuanto al primero, que se correspondería con el requisito de necesidad, parece claro que existen medidas de igual o posiblemente mayor eficacia para recabar los datos necesarios para luchar contra el fraude, dejando incluso aparte el hecho de que la información reflejada en el modelo 720 en muchas ocasiones es ya conocida de antemano por la Administración española<sup>84</sup> y de que las sanciones difícilmente se van a imponer a los defraudadores que no presenten voluntariamente, cosa extremadamente improbable, su declaración.

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.<sup>85</sup> Además de la multiplicidad de convenios bilaterales para evitar la doble imposición que tienen cláusula de intercambio de información, siguiendo lo establecido en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE en el que todos ellos se

---

cionales contrarias a dicha disposición, independientemente del tipo de movimientos de capitales de que se trate». Las restricciones posibles serán, conforme a su ap. 23, las que «existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho comunitario en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales». Aunque también serán admisibles, como añade en el ap. 37, si el Estado puede justificar las circunstancias concretas que aconsejan su adopción.

<sup>84</sup> Tal sucederá cuando los propios bienes o sus rentas se hayan declarado en otro impuesto (Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, IRPF o IS), pues seguramente la inmensa mayoría de quienes hayan presentado la declaración fuera de plazo lo hayan hecho así precisamente por no ser defraudadores, igual que los que incurran en defectos formales. Y lo mismo ocurrirá cuando las cuentas abiertas en el extranjero han sido declaradas al Banco de España.

<sup>85</sup> Al respecto, FUSTER y LEDERMAN (2014) pp. 22 a 29, desgranar las múltiples vías de intercambio de información disponibles.

basan, con carácter genérico en el ámbito comunitario está la Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011, sustitutiva de la Directiva 77/799/CEE en la que se regula el régimen jurídico de los intercambios de información entre los Estados miembros en relación con los tributos directos, a la que tras las referidas STJUE se ha sumado se ha sumado la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014. Y en el ámbito extracomunitario, el Convenio de 25 de enero de 1988, cuyo objeto es la regulación de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal y el modelo estandarizado de intercambio de información lanzado por la OCDE el 15 de julio de 2014 y adoptado por España, entre otros 51 países, el 29 de octubre de 2014.<sup>86</sup>

Respecto al segundo, la legislación española no es que amplíe los plazos previstos para las situaciones internas similares, es que los elimina por completo instaurando *de facto* la imprescriptibilidad, incluso respecto a las declaraciones voluntarias si fueron efectuadas fuera de plazo. Sin embargo ello lo hace respecto a las consecuencias de incumplimiento, y no en relación con la configuración de la propia declaración, para la que fija un plazo de quince meses, superior en tres al habitual en nuestro sistema, por lo que no puede hacerse reproche alguno en este sentido.

Realmente de los requisitos necesarios para la validez de la medida creemos que falta uno fundamental, que es su necesidad.<sup>87</sup> Podría discutirse si cumple con el de idoneidad y, en sí misma considerada, no parece que tenga problema alguno

<sup>86</sup> En este sentido, ROZAS VALDÉS (2015) p. 89 especifica que «Aplicando la doctrina del Tribunal de Luxemburgo al caso español, es muy claro que las Directivas comunitarias aplicables en materia de intercambio de información permiten ya a la Administración española tener un conocimiento preciso del patrimonio de los residentes en España, sin necesidad de solicitud alguna ni de declaración específica por parte del contribuyente, a través del llamado intercambio automático, al menos en lo atinente a dos de las modalidades de bienes afectados por la normativa aquí examinada: Las cuentas corrientes y los activos financieros generadores de intereses. En ambos casos, por lo tanto, al menos, toda la normativa de obligaciones, consecuencias en materia de imprescriptibilidad y sanciones específicas es calificable como disposiciones que obstaculizan, son disuasorias, la libre circulación de capitales de forma desproporcionada. No con tanta, pero parecida, rotundidad se podría afirmar lo mismo en cuanto al resto de los bienes sujetos a obligación de información, a cuyo conocimiento tendría acceso la Administración tributaria merced a las disposiciones generales de asistencia mutua».

<sup>87</sup> El Abogado del Estado en el caso de la SAN de 24 de febrero de 2014 aducía, por el contrario, que «no se pretende sustituir un acuerdo de intercambio de información ni hacerlo ineficaz, sino que la petición de datos permitirá usar los mismos de forma más efectiva». Y añadía que ni siquiera es obligatorio acudir a los acuerdos de intercambio de información tributaria o a los mecanismos que brinda la Directiva de asistencia mutua, y que así lo recuerda la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de octubre de 2013 (C-276/12).

de proporcionalidad en sentido estricto. En estas condiciones, es posible que la fijación de la obligación pudiera, aunque con algunos inconvenientes, superar el juicio de legalidad europea. Pero si abrimos el estudio a la regulación completa, la conclusión sí que va a ser tajante y completamente distinta.

#### 4.2. *Compatibilidad de las consecuencias del modelo 720 con las libertades de circulación*

Desde luego, es más que dudoso que las condiciones en las que la reiterada obligación de información se ha establecido respeten los límites impuestos por los Tratados. La obligación de declarar puede estar amparada por alguna norma comunitaria, pero en modo alguno puede estarlo el aplicar una sanción, tan grave además como las que se prevén, cuando de no haberse ejercido el derecho a la libre circulación, dicha obligación jamás hubiera existido.

En este sentido, en relación con otras normas antifraude se ha establecido que<sup>88</sup>

Los Estados miembros se abstendrán de imponer cualquier sanción relacionada con la documentación a los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente.

Entendemos que esta prescripción básica sería aquí también aplicable, no permitiendo la aparición de sanciones automáticas por no dar los datos que se requieren, con independencia de la dificultad que el «infractor» puede tener para que algunos de ellos en particular se le proporcionen en el país en donde radiquen sus bienes, de la transcendencia de los mismos, o de su presentación voluntaria fuera de plazo.

*Todos* los aspectos que atañen al régimen sancionador, desde la forma de establecimiento hasta su contenido concreto, pasando por su cuantía y gradua-

---

<sup>88</sup> Punto 7 del Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE), adoptado por Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 (2006/C 176/01).

ción, van mucho más allá de lo meramente necesario para el fin que el establecimiento de la declaración persigue, hasta el punto de resultar, como ya hemos señalado anteriormente, contraproducentes para él.

Aunque no vamos a reiterar las defectuosas condiciones de legalidad que ya hemos examinado, es necesario reseñar que la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, que aprobó el modelo de declaración 720, fue impugnada por vulnerar el derecho a la libre circulación de capitales y el fundamento básico de la demanda radicaba en la desproporción existente entre las sanciones aplicables para las infracciones relacionadas con esta declaración y las previstas para otras declaraciones informativas.<sup>89</sup>

Lamentablemente, al ser el objeto de impugnación la orden, y no la ley sustantiva que desarrolla y «al no contener la Orden impugnada otras determinaciones que las ya previstas en normas de rango superior», la Audiencia Nacional, en dos sentencias de 24 de febrero de 2014, de contenido prácticamente idéntico, la rechaza básicamente por existir congruencia entre ambas, sin entrar a examinar si en su conjunto sí que pueda o no existir dicha vulneración, ni aceptar la petición de interponer cuestión prejudicial al respecto.

Respecto a las sanciones previstas, encontramos en ellas dos problemas fundamentales, cada uno de los cuales por sí solo las haría decaer.

El primero de ellos es la manifiesta discriminación con que se aplican.

La famosa Sentencia Schumacker (C-279/93), de 14 de febrero de 1995, construyó en su apartado 30 la definición de este concepto, que consistirá «en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes».

Pues bien, las normas sancionadoras establecidas para este deber de información en particular son desde luego, como ya hemos visto, muy diferentes a las previstas para todos los demás de la misma naturaleza –comunicación de datos sin transcendencia tributaria– de nuestro sistema.

<sup>89</sup> Argumento desde luego contestado por la Administración, que entendía dicha diferencia justificada «por razones de interés general», pues su objetivo es «combatir las conductas fraudulentas que se derivan de la globalización de la actividad económica, así como la libertad en la circulación de capitales». Quizás al redactor de la frase le traicionó su subconsciente, pues al no escribir «así como *de*» el significado real plasmado es que también se pretende combatir esa libertad de circulación.

Puede alegarse que ello es irrelevante, dado que se trata de situaciones no comparables. Pero ello no sería cierto pues, como hemos visto, la facilidad para conseguir los datos requeridos provoca su semejanza objetiva.

En particular, en el caso de que los bienes en el extranjero se hayan adquirido mientras se tenía la residencia en el lugar donde radiquen,<sup>90</sup> nos encontramos con que si su titular hubiera mantenido su residencia las sanciones previstas o no hubieran existido o hubieran sido más que sustancialmente menores. Así pues, a estos sujetos el traslado de su residencia les perjudica profundamente. Y es clara la jurisprudencia del TJUE en el sentido de que quienes hacen uso en el ámbito europeo de su libertad de circulación no pueden salir perjudicados en relación con quienes no lo utilizan.

Por otra parte, el sistema también sitúa en el mismo plano a quienes omiten la declaración y a quienes no lo hacen, en contra de lo indicado por el TJUE,<sup>91</sup> que entiende necesario distinguir el caso en que hay ocultación de los bienes en otro Estado y las autoridades tributarias no disponen de indicio alguno sobre su existencia y aquella situación en la sí que disponen de estos indicios.<sup>92</sup>

Efectúa esta afirmación a propósito de la otra cuestión que flagrantemente se incumple en nuestro caso, la variación de los plazos, en particular respecto al período de generación de la renta presunta, en relación con los previstos para las situaciones puramente internas.

El TJUE sí que permite aumentar el plazo para liquidar o comprobar, pero no de forma desproporcionada y arbitraria y únicamente cuando aquellos indicios no existan, pues en tales casos no sería posible dirigirse a las autoridades competentes del otro Estado para que estas transmitieran la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto. Cuando, por el contrario, se

---

<sup>90</sup> Supuesto que excluiría la presunción de generación de renta, pero no las también graves sanciones por incumplimiento formal.

<sup>91</sup> Ap. 63, 74 y 75 de la STJUE 11/06/2009.

<sup>92</sup> Sin embargo, como señala LÓPEZ LÓPEZ (2013) p. 24, las ficciones previstas para los impuestos personales prescinden absolutamente de la existencia de cualquier indicio de los bienes y derechos situados en el extranjero, o incluso de la propia información proporcionada por el contribuyente, si lo hace fuera de plazo. También GARCÍA CARACUEL (2104) p. 453 ha destacado que resulta desproporcionado el hecho de que se califique la conducta consistente en no declarar los bienes o derechos situados en el extranjero como grave en todo caso, sin tener en cuenta las posibilidades reales de intercambio de información con el país o territorio de localización de los bienes.

dispone de ellos, podría recurrirse eficazmente a los mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros o a los previstos en los convenios bilaterales y tal ampliación resultaría una discriminación prohibida.<sup>93</sup>

Podemos concluir, por tanto, con FALCÓN Y TELLA (2013) p. 18, que la ampliación de la prescripción únicamente estaría justificada respecto a bienes que se han ocultado, y únicamente en el tiempo que fuera necesario para solicitar la ayuda mutua entre estados.

En todo caso, como resalta LÓPEZ LÓPEZ (2013) p. 23,

resultaría incompatible con la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 63 del TFUE, por desproporcionado e injustificado la ampliación de facto o de iure del plazo de prescripción previsto con carácter general en el artículo 63 de la LGT cuando la Administración tuviera algún indicio acerca de la existencia de los bienes o derechos ocultos en el extranjero del obligado tributario.

El propio TJUE<sup>94</sup> indica como razonable, siempre «en caso de ocultación de elementos imponibles a la hacienda pública», una ampliación que tome «como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal».

Como reiteradamente se ha puesto ya de manifiesto, la imprescriptibilidad solo está prevista en nuestro Derecho<sup>95</sup> para los delitos de lesa humanidad y genocidio, los de conflicto armado y los actos de terrorismo con resultado de muerte, cuya gravedad resulta insultante comparar con una presentación voluntaria fuera de plazo de datos sin transcendencia tributaria.

Por ello LÓPEZ LÓPEZ (2013) p. 25, con quien estamos de acuerdo, aplica esta jurisprudencia para concluir que se podría ampliar el plazo de la Administración para comprobar la situación tributaria del obligado al máximo de

<sup>93</sup> Y añade que el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua.

<sup>94</sup> Apartado 69 STJUE de 11 de junio de 2009.

<sup>95</sup> Conforme al artículo 131.3 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, «Los delitos de lesa humanidad y de genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, salvo los castigados en el artículo 614, no prescribirán en ningún caso. Tampoco prescribirán los delitos de terrorismo, si hubieren causado la muerte de una persona».

diez años previsto en nuestro país para los delitos fiscales más graves,<sup>96</sup> pero no para extenderlo *ad infinitum*, como resulta del juego conjunto del incumplimiento del deber de información y la aparición de las ganancias patrimoniales no justificadas.<sup>97</sup>

## 5. CONCLUSIONES

Creemos haber dejado ya patentes los numerosísimos problemas de legalidad, en todos los órdenes, de la regulación jurídica dada a la declaración de bienes en el extranjero a través del modelo 720.

También la Comisión Europea, a través de su Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, ha considerado la posible existencia de alguno de ellos y ha incoado un procedimiento de infracción contra España con referencia 2014/4330, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, mediante el envío de una carta de emplazamiento el 19 de noviembre de 2015. En concreto, entiende que tanto el establecimiento de un sistema de sanciones que no se corresponden «con sanciones similares impuestas en situaciones estrictamente internas relativas a las declaraciones del impuesto sobre la renta», así como el «gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas» (p.6), pueden suponer una restricción contraria al derecho comunitario.

---

<sup>96</sup> Cuestión distinta es la forma concreta en que pudiera arbitrar esta ampliación, pues el TJUE, en su Sentencia de 11 de junio de 2009 (ap. 39) consideró que «la aplicación a los contribuyentes que residen en los Países Bajos de un plazo ampliado para la liquidación complementaria, en lo que respecta a los activos que poseen fuera de este Estado miembro y a los rendimientos que de ellos obtienen, puede hacer menos atractivo para estos contribuyentes transferir activos a otro Estado miembro, con el fin de beneficiarse de los servicios financieros allí ofrecidos, que mantener dichos activos y obtener servicios financieros en los Países Bajos», concluyendo por ello que era una medida discriminatoria.

<sup>97</sup> Y con concluye (pp. 16 y 17) «que es fácil colegir que una medida como la que es objeto de nuestro estudio restringe claramente la libertad de movimientos de capitales en los términos en que la misma es interpretada por el propio TJUE porque, ante el incumplimiento de un deber de información de carácter formal, las facultades de comprobación de la Administración Tributaria se extienden de facto de manera ilimitada en el tiempo cuando se trata de bienes ubicados en el extranjero; mientras que si los bienes están situados en territorio nacional, la Administración tributaria solo dispone del plazo general de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT».

Frente a ello, el estado español ha manifestado, pese a no corresponderse con la realidad, que la imposición de sanciones se va a hacer depender de las circunstancias concretas del caso, como por ejemplo la disponibilidad de la información presentada. Y ha pedido una ampliación del plazo para justificar el sistema de sanciones establecido.

Entendemos que, aun siendo este infinito, no alcanzaría a juntar argumentos suficientes que convenciesen de la proporcionalidad de la medida.

Sí que es perfectamente admisible la pervivencia del modelo 720, aunque debería simplificarse tanto respecto al número de datos exigidos como en cuanto al soporte en que deben verterse, requiriéndose, además, una preparación específica en las delegaciones tributarias para poder atender al derecho del artículo 34.1.a) LGT de ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Aunque si de verdad únicamente se necesitan los datos para el control del fraude, también sería perfectamente aceptable una modificación en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, que después de todo por su carácter personal debe incluir el que los contribuyentes tengan en cualquier parte del mundo.

Con respecto a las consecuencias, evidentemente los incumplimientos de carácter formal deberían ser sometidos a las mismas sanciones ya existentes para el resto de obligaciones de idéntica naturaleza. Y lo mismo puede decirse del descubrimiento de renta oculta, que desde el principio debería haberse subsumido en los preceptos ya existentes.

El incardinar esta nueva información donde siempre debería haber estado puede empujar a quienes aún no la han presentado a hacerlo. De este modo, el objetivo de lucha contra el fraude se vería favorecido y quizás hasta se ampliarían realmente las bases imponibles. Eso sí, el justo gravamen que se pudiera aplicar sobre ellas nunca llegaría a compensar la falta de ingresos de las injustas multas que ahora se están aplicando.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

AEDAF (2013): *Modelo 720: Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero*. Disponible en [http://www.atsa.es/FitxersWeb/39805/AEDAF\\_2014\\_RIA03\\_D\\_documento\\_resumen\\_modelo%20720.pdf](http://www.atsa.es/FitxersWeb/39805/AEDAF_2014_RIA03_D_documento_resumen_modelo%20720.pdf).

- ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2005). Problemas destacados del IAE. Disponible en [http://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/827/claves04\\_12\\_aragones.pdf?sequence=1](http://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/827/claves04_12_aragones.pdf?sequence=1).
- CALVO VÉRGEZ, J. (2014): «La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de Enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas», *Quincena fiscal*, n.º 17, pp.157-170.
- CARBAJO VASCO, D. (2015): «Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional», *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n.º 88, (Ejemplar dedicado a: El sistema fiscal a debate. Competitividad, equidad y lucha contra el fraude), pp.146-175.
- COMISIÓN (2015): Documento EU Pilot 5652/13/TAXU (ex CHAP(2013)1826), de 15 de febrero. Disponible en <http://www.aedaf.es/plataforma/20150219%20Signed%20letter%20to%20Mr%20Duran-Sindreu%20Buxad%E9.pdf>.
- DGT (2012): Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial, de 27 de junio de 2012. Disponible en [http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe\\_Regularizacion\\_Declaracion\\_Tributaria\\_Especial.pdf](http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe_Regularizacion_Declaracion_Tributaria_Especial.pdf).
- ESCANDÓN RUBIO, I. y FERRIOLS LITA, E. (2012): «Controversias al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Actualidad Jurídica* (1578-956X). supplement, pp.121-136.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2013): «La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Revista Interactiva Actualidad*, AEDAF. Disponible en [http://www.atsa.es/FitxersWeb/39247/AEDAF\\_RIA30\\_2013\\_D\\_Obligacion\\_informacion\\_de\\_terceros.pdf](http://www.atsa.es/FitxersWeb/39247/AEDAF_RIA30_2013_D_Obligacion_informacion_de_terceros.pdf).
- FUSTER GÓMEZ, M. y LEDERMAN, A.S. (2014): «Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión fiscal y la reducción del déficit público», *Quincena Fiscal Aranzadi*, febrero II, pp. 19-56.
- GARCÍA CARACUEL, M. (2014): «La obligación de Información de Bienes y Derechos en el Extranjero Como Instrumento de Lucha contra el fraude Fiscal», *Derecho y Sociedad*, 43, pp. 449-460.
- GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y ANEIROS PEREIRA, J. (2013): «Extralimitaciones de las obligaciones incorporadas por la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación», *Primer@Lectur@*. Disponible en [http://www.atsa.es/FitxersWeb/39248/APTTCB\\_244\\_0\\_extralimitaciones\\_TT-MOD720.pdf](http://www.atsa.es/FitxersWeb/39248/APTTCB_244_0_extralimitaciones_TT-MOD720.pdf).
- GONZÁLEZ ALBA, Á. y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN J. (dir.) (2013): «Aspectos relevantes de la Declaración Tributaria Especial y obligaciones de información de bienes y derechos en el extranjero», *ROED: Revista online de estudiantes de Derecho*, n.º 3, (Ejemplar dedicado a: El Estado democrático actual: cambio y crisis), pp. 1-31.

- GONZÁLEZ CUERVO, Á. (2013): «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero configurada por el reciente Real Decreto 1558/2012», *Actualidad Jurídica* (1578-956X), Issue 34, pp. 114-118.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. (2013): «Nueva obligación de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 368, pp. 5-48. Disponible en [http://citrab.ugr.es/pages/investigacion-y-post/catedra\\_broseta/articulo-porf-hugo-lopez-premio-cef-2013-tributacion/](http://citrab.ugr.es/pages/investigacion-y-post/catedra_broseta/articulo-porf-hugo-lopez-premio-cef-2013-tributacion/).
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1992): *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons.
- MALVEZZI, I. (2014): «El marco de la normativa sobre la imposición de la renta de los jubilados extranjeros en España», *Revista jurídica de la Región de Murcia*, 20 pp.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2014): «Gipuzkoa ante los bienes y derechos no declarados en el extranjero», *Concierto económico y derecho de la Unión Europea*, coord. por MERINO JARA, I. y UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I., pp. 257-287.
- PICH (2016): «Cabida del modelo 720 en la normativa europea», *newsletter marzo* <http://www.pich-asociados.com/cms/wp-content/uploads/2016/03/Cabida-del-modelo-720-en-la-normativa-europea.pdf>.
- PISTONE, P. (2006): «The impact of the European Law on the relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation», *Intertax*, vol. 34, n.º 5, pp. 236 y ss.
- ROCA TRÍAS, E. y AHUMADA RUIZ, M.A. (2013): «Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española», Reunión de Tribunales Constitucionales de Italia, Portugal y España. Roma - octubre 2013. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.es/es/actividades/Documents/XV%20Trilateral/PONENCIA.pdf>.
- ROZAS VALDÉS, J.A. (2015): «El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, abril-junio, pp. 65-95.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2015): «Declaración de bienes en el extranjero. Un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad», *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 898, p. 2.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2014): «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la declaración informativa de bienes en el extranjero», *Revista técnica tributaria*, n.º 107, pp. 39-78.