

Consecuencias de la presentación del modelo 720 de forma extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria

[Consulta Vinculante V1434-17, de 6 de junio de 2017](#)

1. SÍNTESIS

Con fecha de 5 de junio de 2017, la Dirección General de Tributos ha contestado a la consulta planteada por un colegio profesional en el año 2014, sobre las consecuencias de la presentación de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) de forma extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria, es decir, lo que conocemos como un procedimiento de “regularización voluntaria”.

El régimen sancionador relativo a la infracción formal por la falta de presentación del citado modelo en el plazo reglamentario será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho según su clase, con un mínimo de 1.500 euros por cada bloque de bienes o derechos (cuentas en entidades de créditos; títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero; y bienes inmuebles), tal y como establece la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), y siempre que se presenten los modelos no presentados con carácter previo a un requerimiento de la Administración.

Tras esto, será necesario regularizar las eventuales ganancias patrimoniales no justificadas correspondientes a los bienes y derechos contenidos en el modelo 720 presentado de manera extemporánea. Salvo que se pueda acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a rentas declaradas u obtenidas en períodos impositivos en los que no era contribuyente del Impuesto, el contribuyente deberá aplicar lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF). Según el citado artículo, *“tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización”* el valor de aquellos bienes o derechos respecto de los que no se hubiese presentado el modelo 720 en el caso de que existiese obligación para ello.

Además, según la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 9 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (Ley 7/2012), la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 determinará la comisión de infracción tributaria muy grave, sancionada con una multa pecuniaria del 150% del importe de la base de la sanción.

No obstante, a juicio de la DGT, la presentación extemporánea sin requerimiento previo de la administración del IRPF de los ejercicios pertinentes, aplicará los recargos del artículo 27 LGT por presentación extemporánea, excluyendo así la sanción del 150%.



2. LITERALMENTE LA CONSULTA ESTABLECE LO SIGUIENTE

En el mismo orden que hemos expuesto en el punto anterior, la consulta de la DGT analiza las consecuencias de la presentación extemporánea del modelo 720 partiendo de la infracción formal por falta de presentación de los modelos. En este sentido, y tras copiar la DA 18ª LGT en la que se regulan estas infracciones, dice: *“(...) deberían efectuar la presentación extemporánea (...) sin requerimiento previo de la Administración tributaria, dando lugar a la aplicación, en su caso, de las sanciones reducidas a las que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la LGT”*. Es decir, sanción de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada uno de los bienes o servicios, con un mínimo de 1.500 euros por cada bloque de bienes o derechos.

Posteriormente, la consulta realiza un estudio de la obligación, cuando proceda, de presentar extemporáneamente y liquidar el IRPF correspondiente al último período no prescrito según lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF. Para ello, analiza las posibles consecuencias derivadas de esta presentación, en concreto lo establecido en la DA 1ª Ley 7/2012 y artículo 27 LGT.

Al tratarse de una regularización voluntaria, aunque extemporánea, la consulta dice que *“la situación debe analizarse de forma integral, (...) debiendo tenerse en cuenta la declaración informativa que se regula en la disposición adicional decimoctava de la LGT, la regulación de las consecuencias jurídicas de la presentación de autoliquidaciones extemporáneas a que se refiere el artículo 27 del mismo texto legal, la aplicación de la norma específica del impuesto recogida en el ya citado artículo 39.2 de la LIRPF y la disposición adicional primera de la Ley 7/2012”*.

Continúa diciendo: *“se puede afirmar que la regulación que contiene la vigente LGT en materia de regularización voluntaria (artículo 27) tiene por objetivo nuclear permitir el afloramiento, voluntario, de la deuda tributaria en su día no autoliquidada, admitiendo el cumplimiento de la obligación tributaria material principal (artículo 19 LGT), mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones extemporáneas, haciendo abstracción de cualquier otro tipo de declaración que hubiese de cumplirse y, entre ellas, las de carácter informativo (como la regulada en la disposición adicional decimoctava LGT)”*.

“Por ello, una interpretación que resulte coherente con la normativa vigente aplicable en el contexto específico que nos ocupa (...) lleva a la conclusión de la admisibilidad de que el obligado tributario pueda regularizar voluntariamente la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el artículo 39.2”.

Y termina diciendo la consulta lo siguiente: *“La regularización voluntaria (...) permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT, la no aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la LGT”*.



3. OPINIÓN

La reciente consulta de la DGT fija su criterio, tras varios años de incertidumbre, sobre las consecuencias que para un contribuyente tendría regularizar su situación tributaria con respecto a los bienes y derechos mantenidos en el extranjero y respecto de los cuales no ha cumplido con la obligación de presentación de la declaración de bienes y derechos en el extranjero en aquellos ejercicios en los que tenía obligación.

La propia consulta divide el análisis de este tipo de regularizaciones en dos: i) la presentación extemporánea de los modelos 720; y ii) la regularización en el IRPF.

En cuanto a la **presentación extemporánea de los modelos 720**, la consulta confirma la aplicación de la sanción reducida dispuesta en la DA 18ª LGT, es decir, 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros por bloque (cuentas en entidades de crédito; títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero y bienes inmuebles).

En segundo lugar, la consulta analiza **la aplicación del artículo 39.2 LIRPF** y el régimen sancionador que pudiera vincularse al mismo. A pesar de que esta consulta fue presentada en el año 2014 y que ha sido contestada en junio de 2017, podemos afirmar que la posición de la Agencia Tributaria en este sentido siempre ha sido la que ahora confirma Tributos, como así se trasladó en la reunión del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios del 1 de julio de 2015 en palabras del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria¹. La presentación extemporánea de los modelos 720 correspondientes no dará lugar a la imposición de la sanción del 150% sobre la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación del artículo 39.2 LIRPF. El fundamento, tal y como recoge la consulta objeto de análisis, reside en que al tratarse de una regularización voluntaria procederá aplicar los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 LGT, el cual expresamente dice que *“excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse”*.

No obstante lo anterior, y a raíz de la consulta, conviene recordar que la Comisión Europea inició los trámites de investigación pertinentes tras varias denuncias interpuestas, entre otras la interpuesta por AEDAF², en el marco de la cual mantuvieron contactos con las autoridades españolas para aclarar el alcance y los efectos de estas disposiciones fiscales. Tras esto, la Comisión Europea notificó a España un Dictamen Motivado³ en virtud del cual le instaba a *“modificar sus normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo («modelo 720»)”* al considerar que *“las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas”*, por lo que, tras no haber modificado España la normativa, habrá que atender al pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este sentido.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.

¹ Véase [“Resumen Reunión / 1 de julio de 2015, del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios”](#), en el apartado web: AEDAF.ES → Quiénes somos → Relaciones institucionales → Foro de Asesores.

² Véase en este sentido [la respuesta de la Comisión Europea a AEDAF](#) emitida el 19 de febrero de 2015.

³ Véase [Nota de Prensa de la Comisión Europea](#) sobre el dictamen motivado de fecha 15 de febrero de 2017.