

Universidad Miguel Hernández
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche
Grado en Derecho



**La obligación de información recogida en el
Modelo 720 y su acomodación al Derecho de la
Unión Europea y a la Constitución Española**

Trabajo Fin de Grado
Curso académico 2021/2022

Autora: Ana González Bernad
Tutor: Juan Benito Gallego López

RESUMEN

En el año 2012 se adoptaron en España dos importantes, y polémicas, medidas tributarias de características opuestas: la última amnistía fiscal conocida en nuestra historia democrática y, posteriormente, la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, cuyo desarrollo reglamentario, que data de 2013, destacaría por contener desproporcionadas sanciones. Aunque en este trabajo encontraremos un espacio dedicado a la primera, es la segunda el principal objeto de estudio.

Para las autoridades españolas, la necesidad de intensificar las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal justificaba la implementación de la citada obligación mediante el Modelo 720 y de las consecuencias asociadas a su presentación extemporánea o incorrecta. No obstante, para la Comisión Europea y los contribuyentes afectados, el régimen sancionador planteaba objetivas dudas de proporcionalidad.

En este sentido, la institución europea advirtió a España en diversas ocasiones, pero ni un Dictamen motivado pudo poner fin al conflicto antes de la fase contenciosa. La Comisión recurrió ante el TJUE y, a raíz de su pronunciamiento, han tenido lugar las ansiadas modificaciones en torno a la declaración informativa objeto de nuestro trabajo.

La falta de acomodación de la declaración al Derecho de la Unión Europea se basa, principalmente, en que se ha producido una restricción de la libertad de circulación de capitales que va más allá de lo necesario para conseguir el objetivo perseguido -luchar contra el fraude-, y hace posible ver restituidas situaciones jurídicas producidas por la aplicación de la norma controvertida.

Una especial referencia al impacto de la sentencia en la declaración de las monedas virtuales ocupa el último epígrafe de este trabajo, habida cuenta de que carecen de regulación específica en nuestro ordenamiento jurídico tributario y son muchas las dudas que, al respecto, se plantean en dicho ámbito.

ÍNDICE

RESUMEN	2
ABREVIATURAS	5
INTRODUCCIÓN	7
1. SOBRE LA OBLIGACIÓN DE DECLARACIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO	9
1.1. La lucha contra el fraude y la evasión fiscal asociada al Modelo 720	9
1.2. Antecedentes del Modelo 720: referencia a la Declaración Tributaria Especial o regulación fiscal	13
1.3. Aprobación del Modelo 720	16
1.3.1. Objeto y justificación	16
1.3.2. Sujetos obligados	17
1.3.3. Contenido	20
1.3.4. Plazo	22
2. CONSECUENCIAS POR LA FALTA DE PRESENTACIÓN O PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL MODELO DE DECLARACIÓN 720	23
3. ADVERTENCIA Y DENUNCIA DE LA COMISIÓN EUROPEA: SANCIONES DESPROPORCIONADAS ATENDIENDO A LOS OBJETIVOS	

PERSEGUIDOS. EJEMPLOS REALES DE SANCIONES INTERPUESTAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	24
4. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, DE 27 DE ENERO DE 2022 EN EL ASUNTO C-788/19	30
4.1. Breves apuntes sobre el contenido de la sentencia	30
4.2. Incompatibilidades del Modelo 720 con el Derecho de la UE: referencia a la libre circulación de capitales	34
4.3. La acomodación del Modelo 720 a la Constitución Española: relación de la prescripción con el principio de seguridad jurídica	38
5. SITUACIÓN ACTUAL DEL MODELO 720. CONSECUENCIAS DE LA DECLARACIÓN DE INCOMPATIBILIDAD CON EL DUE	44
6. ESPECIAL REFERENCIA AL IMPACTO DE LA SENTENCIA EUROPEA EN LA DECLARACIÓN DE LAS MONEDAS VIRTUALES	49
7. CONCLUSIONES	51
8. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA	54

ABREVIATURAS

AG	Abogado General
AII	Acuerdo de Intercambio de Información
Acuerdo EEE	Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo
AT	Administración Tributaria
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art(s).	Artículo(s)
BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio de Doble Imposición
CC	Código Civil
CEE	Comunidad Económica Europea
CE	Constitución Española
Coord.	Coordinador
DTE	Declaración Tributaria Especial
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
DPEJ	Diccionario panhispánico del español jurídico
Dir(s).	Director(es)
DA	Disposición Adicional
Ed.	Edición
EEMM	Estados miembros
FJ	Fundamento jurídico
HP	Hacienda Pública
IS	Impuesto de Sociedades
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
LPBC	Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público
Núm.	Número
Pág.	Página
RGAT	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
SG	Secretaría General
ST	Sentencia
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el análisis y estudio de cuestiones diversas en torno a la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero. Concretamente, se persigue:

- Facilitar la comprensión de los conceptos de ``fraude`` y ``evasión fiscal`` habida cuenta de que la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero surge y se considera apta para luchar contra tales fenómenos.
- Conocer la argumentación de las autoridades españolas y la Comisión Europea en torno al carácter desproporcionado de las sanciones asociadas al Modelo 720, así como la posición del Abogado General en el asunto y la decisión final del TJUE.
- Analizar cómo era el régimen sancionador antes de la sentencia europea junto a los motivos que justifican las modificaciones adoptadas.
- Estudiar las consecuencias que se derivan de la declaración de incompatibilidad del Modelo 720 con el DUE.

En 2022, el TJUE pone fin al régimen sancionador específico asociado al Modelo 720 que tanto ha criticado la doctrina durante años, determinando que constituye una vulneración del art. 63 TFUE.

La importancia y actualidad del suceso justifican su tratamiento en el presente Trabajo Fin de Grado, siendo la inquietud por descubrir por qué este Modelo ha sido tan polémico desde el primer momento otra de las razones que ha hecho posible el contenido de las siguientes páginas.

Se ha optado por seguir una metodología deductiva para la consecución de los objetivos comentados. Partimos de la descripción del objeto principal de este trabajo, la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y,

tempranamente, se indica la idea sobre la que se sustenta el resto de la investigación, la falta de adecuación de aquella a la legalidad por razón de su régimen sancionador.

El papel del índice de este trabajo es decisivo, pues recoge las ideas principales siguiendo un orden lógico y facilita la recopilación de la información que sirve para su desarrollo. Artículos de prensa publicados tras la sentencia y entradas en blogs de actualidad constituyeron mi primera toma de contacto con el tema en cuestión. Fue a partir de ellos que comencé una búsqueda de información más detallada hasta lograr confeccionar un esquema.

Ha sido fundamental servirse, para la realización de este trabajo y la formación de una opinión propia, de las aportaciones de diversos autores en revistas jurídicas, manuales y artículos de Internet; de ejemplos reales de sanciones de Hacienda en aplicación de la norma controvertida; de leyes nacionales como la LGT, la 7/2012 o la 5/2022, órdenes ministeriales y reglamentos de desarrollo y, por supuesto, de la jurisprudencia del TJUE.



1. SOBRE LA OBLIGACIÓN DE DECLARACIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

1.1. La lucha contra el fraude y la evasión fiscal asociada al Modelo 720

El establecimiento de un mercado interior en el que puedan circular con libertad bienes, servicios, capital y personas ha sido objetivo de la UE desde su constitución¹.

El Modelo 720, donde se establece la declaración informativa de los bienes y derechos situados en el extranjero -y eje sobre el que gira este trabajo-, puede considerarse consecuencia de la relación que surge entre aquellas libertades y la obligación de los EEMM de combatir *“el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión”* (art. 325 TFUE²). Es decir, es una de las respuestas de España a la lucha contra el fraude que se le exige a todo Estado miembro de la Unión³.

Para la correcta comprensión de esta cuestión es conveniente comenzar nuestro trabajo clarificando algunos términos:

¹ Ya el Tratado de Roma se refería, en sus arts. 2 y 3, a la importancia de un mercado común.

Para más información acerca del Tratado de la Comunidad Económica Europea (en adelante, CEE), véase <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/es/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome> Consultado el 18 de marzo de 2022.

² DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010.

³ ZAPATA GARCÍA, María Pilar: *“Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del Derecho de la Unión Europea”*. En *Revista de Estudios Europeos*, núm. 71, 2018, pág. 340 ofrece información acerca de las medidas que adoptan otros Estados miembros para combatir el fraude fiscal:

En Portugal, por ejemplo, se organiza un sorteo, *“La Factura de la Suerte”*, en el que participa aquel que, por adquirir bienes y/o servicios, cuenta con una factura emitida y comunicada a la autoridad tributaria donde figura su número de identificación fiscal.

En Suecia, encontramos la *“caja negra”* que se integra en las máquinas registradoras de efectivo precisamente para controlar este tipo de pagos.

En Alemania, existen los *“mini jobs”* para prevenir la economía sumergida en caso de precariedad.

En Italia, la policía *“Guardia della Finanza”* tiene competencia para controlar tickets y facturas.

El Diccionario panhispánico del español jurídico (en adelante, DPEJ) entiende por fraude de ley la ``actuación aparentemente lícita que en realidad persigue evitar la aplicación de la norma establecida para la ocasión``⁴.

Según establece el art. 12.4 del Código Civil (en adelante, CC), es fraude de ley ``la utilización de una norma de conflicto con el fin de eludir una ley imperativa española``. Dispone el 6.4 CC que los actos realizados en fraude de ley conllevan la aplicación de la norma que se pretendía eludir.

En el FJ 4 de la STC 120/2005, de 10 de mayo⁵, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) recuerda que el concepto de fraude de Ley es el mismo siempre -y por tanto se aplica la figura en todas las ramas jurídicas, no solo en el ámbito civil-, antes de referirse concretamente al fraude de Ley tributaria como ``la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu``⁶.

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁷ (en adelante, LGT), en su art. 15, denomina ``conflicto en la aplicación de la norma tributaria`` a evitar la realización del hecho imponible o minorar la deuda tributaria mediante actos ``artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido`` de cuya realización ``no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios``.

Si entendemos, como el TC en la citada sentencia⁸, que, en el fraude de ley, no hay simulación o falseamiento de la base imponible sino una actuación

⁴ <https://dpej.rae.es/lema/fraude-de-ley> Consultado el 18 de marzo de 2022.

⁵ BOE núm. 136, de 8 de junio de 2005.

⁶ Lo mismo se había reconocido anteriormente en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8.

⁷ BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

⁸ STC 120/2005, de 26 de marzo, FJ 4.

transparente, una elusión -aunque se busque reducir la carga fiscal-, podemos diferenciar el fraude de ley tributaria del delito fiscal penado en el art. 305.1 del Código Penal (en adelante, CP)⁹.

Por su parte, la elusión fiscal es, según establece el DPEJ, ``la conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma''¹⁰.

SANZ GÓMEZ¹¹ la sitúa entre la evasión y la opción fiscal al consistir en el aprovechamiento de los vacíos legales con el objetivo de reducir el pago de impuestos. Se utiliza la norma pero, como decíamos antes, de una forma que no se corresponde con su espíritu, por lo que será una actuación merecedora de reproche.

Por su parte, la específica conducta elusiva, regulada en el art. 16 LGT bajo el título de ``simulación'', sería el incumplimiento culpable de la obligación tributaria mediante la vulneración de la norma.

La opción fiscal o economía de opción es justo lo contrario: es la posibilidad que tiene el contribuyente, por ley, de optar a la tributación que le resulte más ventajosa.

⁹ Art. 305.1 CP: ``1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública [...], eludiendo el pago de tributos, [...], siempre que la cuantía de la cuota defraudada, [...] exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

[...]'':

¹⁰ <https://dpej.rae.es/lema/elusi%C3%B3n-fiscal> Consultado el 18 de marzo de 2022.

¹¹ SANZ GÓMEZ, Rafael: ``Elusión tributaria y mercado común. Veinticinco años después de Maastricht''. En VV.AA., MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel / GARCÍA-ÁLVAREZ, Laura (dirs.): *El mercado único en la Unión Europea: balance y perspectivas jurídico-políticas*, Dykinson, Madrid, 2019, pág. 1048.

Una vez observadas estas definiciones, seguimos a ZAPATERO GASCO¹² para señalar que la posibilidad de desarrollar libremente actividades económicas en el ámbito europeo puede entrar en conflicto con las medidas fiscales adoptadas por los Estados que necesitan verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aun cuando su objeto se desarrolla en otra jurisdicción. Es precisamente lo que ha ocurrido con el Modelo 720 español¹³.

El ámbito territorial de competencias de una Administración tributaria nacional se limita a su Estado y, ante el abanico de libertades comunitarias, necesita de medidas que velen por el correcto funcionamiento y aplicación del ordenamiento tributario nacional.

En este contexto, es fundamental el papel de la Directiva 2011/16/UE¹⁴, los Acuerdos de Intercambio de Información (en adelante, AII) y los Convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDI) por ser, todos ellos, instrumentos jurídicos que facilitan la consecución de un mercado interior en el que puedan disfrutarse las libertades que lo fundamentan sin perjudicarse a los sistemas fiscales nacionales¹⁵.

¹² ZAPATERO GASCO, Alejandro: ``La cooperación fiscal internacional, una herramienta imprescindible para el buen funcionamiento del mercado interior de la UE''. En VV.AA., MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel / GARCÍA-ÁLVAREZ, Laura (dirs.): *El mercado único en la Unión Europea: balance y perspectivas jurídico-políticas*, ob. cit., pág. 1051.

¹³ STJUE (Sala Primera) de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19 ha considerado que, con las consecuencias que acarrea la no presentación o la presentación extemporánea de dicho modelo, España está restringiendo la libertad de movimientos de capitales.

¹⁴ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. DOUE núm. 64, de 11 de marzo de 2011.

¹⁵ Cabe señalar, sobre la citada Directiva, que será el instrumento jurídico que, con carácter general, ampare el intercambio de información entre los EEMM de la UE.

Por su parte, la firma de un AII, o de un CDI con cláusula de intercambio de información, también ayuda a prevenir la elusión y evasión fiscal.

Sobre esta cuestión, vid. MARTÍN MORATA, Beatriz: ``Los acuerdos de intercambio de información''. En *Cuadernos de formación*, núm. 10, 2010, págs. 109 a 126. Recuperado de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/10_06.pdf

1.2. Antecedentes del Modelo 720: referencia a la Declaración Tributaria Especial o regulación fiscal

La Declaración Tributaria Especial (en adelante, DTE) se introdujo en España en el año 2012 a través de la DA 1ª del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público¹⁶.

Con dicha DA, que posteriormente sería declarada inconstitucional¹⁷, quedaba aprobada la tercera de las denominadas ``amnistías fiscales`` de nuestra historia



¹⁶ BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2012.

¹⁷ Autores como PÉREZ ROYO plantearon la vulneración del principio de reserva de ley orgánica al entender que la DTE afectaba al ámbito penal y había sido aprobada por real decreto-ley. Véase el artículo titulado ``¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?`` publicado en *El País* el 2 de mayo de 2012. https://elpais.com/elpais/2012/05/02/opinion/1335954418_297652.html Consultado 19 de abril de 2022.

De otro lado, se cuestionó la constitucionalidad de la DTE ante la falta de concordancia con los principios de justicia tributaria –generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad- (Recurso de inconstitucionalidad núm. 3856/2012). En este sentido, vid. ESCANDÓN RUBIO, Isabel y LITA FERRIOLS, Esther: ``Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero``. En *Actualidad jurídica Uria Menéndez*, núm. Extra 1, 2012, pág. 123. Recuperado de https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3610/documento/a12.pdf?id=4417_es

En relación con el mencionado recurso de inconstitucionalidad es interesante leer a SANZ DÍAZ-PALACIOS, quien analiza la fundamentación jurídica de aquel, invitando a reflexionar sobre si la amnistía debe o no considerarse inconstitucional. DÍAZ-PALACIOS, José Alberto: ``La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012``. En *Revista Análisis Tributario*, núm. 316, págs. 35 a 42. Recuperado de https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3918/fi_1403865771-at3162014.pdf?sequence=1&isAllowed=y

democrática¹⁸, de cuyo desarrollo se encargaría la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo¹⁹.

La DTE establecía una declaración voluntaria que permitía regularizar su situación tributaria a personas físicas o jurídicas que fueren contribuyentes del IRPF, IS o IRNR (art. 2 Orden HAP/1182/2012) y titulares de los bienes o derechos a los que se refiere el artículo 3. El plazo para optar por esa forma extraordinaria de regularización finalizaba el 30 de noviembre de 2012 (art. 11).

A este respecto, MARTOS GARCÍA²⁰ entiende esta declaración como ``una regularización extraordinaria`` mediante la cual, aquello que podría haberse considerado ganancia injustificada de patrimonio en el IRPF o base no declarada en el IS se entendería, con la presentación de la DTE, como renta declarada en tiempo y forma a los efectos de tales impuestos, quedando la obligación tributaria cumplida mediante el pago del 10% de las rentas no declaradas que correspondiesen a ejercicios no prescritos.

Decía el art. 6.a) de la Orden de desarrollo antes citada: ``se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración

¹⁸ La primera surge con la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. La segunda, con la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

En relación con esta cuestión, puede consultarse:

MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: ``Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio``. En *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2017, pág. 83.

ARMENTIA BASTERRA, Javier: ``Amnistía fiscal: ética y legalidad``. En *Zergak: graceta tributaria del País Vasco*, núm. 50, 2015, pág. 81.

LÓPEZ LÓPEZ, Hugo y CAMPIONE, Róger: ``La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz``. En *Eunomia: Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 3, 2012, págs. 105 a 108.

¹⁹ BOE núm. 133, de 4 de junio de 2012.

²⁰ MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: ``Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio`` , ob. cit., pág. 88 a 90.

especial’. No tendría lugar la aplicación de recargos ni sanciones penales²¹ o administrativas.

En relación con esta cuestión, SEOANE LÓPEZ se refirió al año 2012 como aquel en el que ‘se combinaron dos reformas de signo contrario: una normativa antifraude dura –la obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero– combinada con una amnistía fiscal muy beneficiosa para el defraudador’²².

La Disposición objeto de nuestro comentario actual fue declarada inconstitucional en la STC 73/2017, de 8 de junio²³. El TC basó su decisión en la vulneración de la prohibición prevista en el art. 86.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) que regula el decreto-ley como un instrumento normativo excepcional, porque solo puede darse en caso de ‘*extraordinaria y urgente necesidad*’, sin que pueda establecer medidas que afecten a los deberes consagrados en el Título I de la Constitución.

Al fijar un gravamen único del 10% exento de intereses, recargos y sanciones, la norma ‘ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE’ (FJ 4).

Dando respuesta a las alegaciones del Abogado del Estado se indica que ‘la necesidad de ajustar el déficit público para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el art. 135 CE’ (FJ 5) podría servir de justificación para adoptar medidas tendentes a resolver la situación de crisis, pero no a través de decreto-ley que quiebre con los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad y acabe así con el ‘objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario’ (FJ 5).

²¹ Concretamente, el art. 180 LGT contiene la siguiente redacción al respecto: ‘*Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, [...] ha regularizado su situación tributaria [...], la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción [...] pudiera ser constitutiva de delito contra la HP*’.

²² SEOANE LÓPEZ, Jesús: ‘Modelo 720: buenos resultados por el mayor control’. En *El Economista Iuris&Lex*, núm. 130, 2015, pág. 12. Recuperado de http://s01.s3c.es/pdf/d/a/da1a7ed7463923fbc28f9dcf5287935c_iurix.pdf

²³ BOE núm. 168, de 15 de julio de 2017.

Para finalizar nuestro análisis, debemos señalar que, en el FJ 6 de la citada STC 73/2017, se afirmó que la decisión del Tribunal, en virtud del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, no afectaba a los contribuyentes que hubieren regularizado su situación amparados por la norma anulada. Con ello y ante la falta de consecuencias jurídicas realmente perniciosas -como podría ser la revisión de las situaciones firmes producidas-, autores como MARTOS GARCÍA lamentan que no se haya ``cerrado totalmente el paso a futuras amnistías fiscales''²⁴.

A continuación, centraremos nuestra atención en conocer la razón de ser de la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero del Modelo 720, los sujetos que han de cumplirla, el contenido de la declaración informativa y el plazo en que esta debe presentarse.

1.3. Aprobación del Modelo 720

1.3.1. Objeto y justificación

El Modelo 720 o declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero se aprueba, mediante la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero²⁵, para posibilitar el cumplimiento de lo contenido en la DA 18ª LGT.

Dicha DA obliga a suministrar, a la Administración Tributaria española, información sobre: (i) cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; (ii) títulos, activos, valores o derechos y seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero; (iii) bienes inmuebles y derechos sobre los mismos situados en el extranjero; (iv) monedas virtuales situadas en el extranjero²⁶, y se introduce por

²⁴ MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: ``Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio'', ob. cit., pág. 119.

²⁵ BOE núm. 27, de 31 de enero de 2013.

²⁶ Aunque la DA 18ª LGT incluye las monedas virtuales en la lista de bienes y derechos sobre los que recae la obligación de información:

nuestro legislador con la Ley 7/2012, de 29 de octubre²⁷ en aras de intensificar la prevención y lucha contra el fraude.

Respecto a esta obligación de información, si consideramos que la información sobre bienes y derechos situados en el extranjero es menor que la que se posee en relación con los activos situados en el propio territorio nacional, podemos señalar que se trata de una medida razonable, aun cuando existen mecanismos de intercambio de información entre los EEMM²⁸.

No obstante, se ha indicado, recientemente, en la STJUE de 27 de enero de 2022 que la normativa controvertida sobrepasa lo necesario para alcanzar dichos objetivos ``al atribuir consecuencias de tal gravedad al incumplimiento de esta obligación declarativa''²⁹. Sobre el origen, el contenido y las consecuencias de este pronunciamiento del Tribunal europeo hablaremos a lo largo del trabajo.

1.3.2. Sujetos obligados

En lo referente a los sujetos que han de cumplir con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, utiliza la residencia como criterio delimitador al no encontrarse aquella ligada a ningún impuesto específico.

``Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

[...]

d) Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales'', en relación con la obligación de declarar las monedas virtuales en el Modelo 720 relativa a 2021 que finalizaba el 30 de marzo de 2022, se ha pronunciado la AEAT señalando que no procede (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GI34.shtml> Consultado el 3 de mayo de 2022). Sobre esta cuestión incidiremos, con más detalle, en el epígrafe número 6 de este trabajo.

²⁷ BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012.

²⁸ En este sentido versa la apreciación del TJUE sobre la justificación de la restricción a la libre circulación de capitales en STJUE, de 27 de enero de 2022, C-788/19, apartado 24.

²⁹ STJUE, de 27 de enero de 2022, C-788/19, apartado 41.

En su art. 2, hace recaer la obligación sobre los sujetos residentes en territorio español, establecimientos permanentes de no residentes y entidades del art. 35.4 de la LGT, es decir, herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades sin personalidad jurídica que compongan *''una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición''*.

El citado art. 2 indica que corresponde informar a los titulares, representantes, autorizados, beneficiarios, personas o entidades con poderes de disposición o titulares reales conforme a lo dispuesto en el art. 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (en adelante, LPBC)³⁰.

En cualquier caso, la DA 18ª LGT recogía la posibilidad de que la normativa reguladora de cada tributo estableciese consecuencias específicas en el caso del incumplimiento de la obligación objeto de nuestra atención. En este sentido, las reformas introducidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre nos permiten afirmar que los

³⁰ BOE núm. 103, de 29 de abril de 2010.

Art. 4.2 LPBC: *''2. [...], se entenderá por titular real:*

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de una persona jurídica. [...]

b bis) Cuando no exista una persona física que posea o controle, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de la persona jurídica, o que por otros medios ejerza el control, directo o indirecto, de la persona jurídica, se considerará que ejerce dicho control el administrador o administradores. [...]

c) En el caso de los fideicomisos, como el trust anglosajón, tendrán la consideración de titulares reales todas las personas siguientes:

1.º el fideicomitente o fideicomitentes.

2.º el fiduciario o fiduciarios,

3.º el protector o protectores, si los hubiera

4.º los beneficiarios o, cuando aún estén por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa la estructura jurídica; y

5.º cualquier otra persona física que ejerza en último término el control del fideicomiso a través de la propiedad directa o indirecta o a través de otros medios.

d) En el supuesto de instrumentos jurídicos análogos al trust, como las fiducias o el treuhand de la legislación alemana, los sujetos obligados identificarán y adoptarán medidas adecuadas a fin de comprobar la identidad de las personas que ocupen posiciones equivalentes o similares a las relacionadas en los números 1.º a 5.º del apartado anterior''.

contribuyentes que tributan por el IRPF quedaron también obligados por la declaración informativa. A dichas reformas nos volveremos a referir, con más detalle, en los epígrafes 2 y, sobre todo, 4.3. del presente trabajo.

Para terminar de clarificar quiénes son los sujetos obligados, parece imprescindible hacer referencia a las excepciones reglamentariamente establecidas al respecto.

Conforme al apartado 4 del art. 42 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio³¹, no tendrán dicha obligación de informar:

Las entidades del art. 9.1 de la LIS³², por encontrarse exentos sus rendimientos al IS. Tampoco las personas físicas, jurídicas ni demás entidades establecidas en España que tengan tales cuentas, o *“registradas en su contabilidad de forma individualizada”*, o en un establecimiento en el extranjero de una entidad con domicilio en España a la

³¹ BOE núm. 213, de 05 de septiembre de 2007.

³² Art. 9.1 LIS: *“1. Estarán totalmente exentos del Impuesto:*

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

que corresponde declararlas conforme al art. 37 del Reglamento [art. 42.4 bis a), b), c) y d) RGAT].

Asimismo, no se aplica la obligación de información a las cuentas en el extranjero que, conjuntamente, no superen los 50.000 euros a 31 de diciembre, siempre que tampoco el saldo medio del último trimestre los supere [art. 42.4 bis e) RGAT]³³.

Por su parte, el apartado 4 del art. 42 ter RGAT recoge algunos supuestos excluidos iguales a los expuestos pero, específicamente, en relación con los valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero y no con cuentas.

El apartado 6 del art. 54 bis RGAT dispone cuándo no resultará de aplicación la obligación de información respecto de los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos que se sitúen en el extranjero.

Cabe añadir que el Modelo 720 solo se volverá a presentar, después de la primera vez, cuando los sujetos declarantes hayan visto incrementado, en más de 20.000 euros, el saldo medio al que nos referíamos antes (apartado 5 art. 42 bis y ter y apartado 7 art. 54 bis).

1.3.3. Contenido

El art. 3 de la Orden HAP/72/2013 determina el contenido de la declaración informativa Modelo 720, si bien no lo hace de forma extensa, sino mediante la remisión al articulado del RGAT, donde realmente se encuentra regulada la información a suministrar.

A continuación, vamos a realizar, de manera estructurada, la ordenación de la información a suministrar a la Administración tributaria, teniendo en cuenta que será diferente según el objeto al que se refiera la presentación del Modelo 720.

³³ Deben cumplirse ambas exigencias con carácter cumulativo o se tendrá que informar sobre todas las cuentas.

- A) En relación con las cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, atendiendo a lo previsto en los apartados 2 y 3 del art. 42 bis RGAT, habrá que identificar la entidad -proporcionando su razón social o denominación y su domicilio- y las cuentas, con su fecha de apertura o cancelación³⁴. La declaración informativa comprenderá también los saldos a 31 de diciembre y el saldo medio de los últimos tres meses del año.
- B) Sobre los valores o derechos situados en el extranjero de los que deba informarse³⁵ exige el apartado 1 del art. 42 ter: la identificación *“de la entidad jurídica, tercero cesionario o instrumento o relación jurídica, según corresponda”*, el número, clase y valor de los que se es titular, y el saldo a 31 de diciembre.
- C) La información a suministrar sobre las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero abarcará *“la razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio, así como el número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, así como su valor liquidativo a 31 de diciembre”* (art. 42 ter apartado 2).
- D) Respecto tanto a los seguros de vida e invalidez cuya entidad aseguradora se encuentra en el extranjero, como a rentas temporales o vitalicias consecuencia de la entrega a entidades en el extranjero de dinero, derechos de contenido económico o de bienes -muebles o inmuebles-, el art. 42 ter dispone, en su apartado 3, que tendrá que identificarse la entidad aseguradora e indicarse el valor de rescate de los seguros y el valor de capitalización de las rentas, a 31 de diciembre.

³⁴ Indica el apartado 2 c) del art. 42 bis que de tratarse de cuentas simplemente autorizadas, que no abiertas, se indicará la fecha de concesión de la autorización (o revocación, en su caso).

³⁵ Art. 42 ter apartado 1: Se suministrará información sobre:

“i) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.

ii) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

iii) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, [...]”.

E) Por último, la declaración sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, situados en el extranjero, comprenderá la información de los apartados 2, 3 y 4 del art. 54 bis del Reglamento: identificación, situación, fecha y valor de adquisición del inmueble; de existir titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o similares, se indicará su fecha de adquisición y valor a 31 de diciembre; y, *“en caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, [...], deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre [...]”*.

A la cuestión de las monedas virtuales dedicaremos un apartado específico más adelante.

Llegados a este punto, y para concluir con este apartado relativo al contenido, es preciso realizar una aclaración que afecta a todo lo expuesto en él. Quien a 31 de diciembre hubiese perdido su condición de titular -o titular real, representante, autorizado, beneficiario, persona con poderes de disposición-, cumplirá con su obligación suministrando la información correspondiente a la fecha en la que se produjo la extinción de dicha condición³⁶.

1.3.4. Plazo

La Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero o Modelo 720 se presentará *“entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar”* (art. 7 Orden HAP/72/2013).

El citado artículo 7 pone fin al presente epígrafe pero no a nuestro análisis de cuestiones fundamentales relacionadas con la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero del Modelo 720. Para completarlo, nos referiremos,

³⁶ Apartado 3 art. 42 bis, apartado 2 art. 42 ter y apartado 5 art. 54 bis RGAT.

en las siguientes páginas, al régimen de sanciones asociado al incumplimiento de dicha obligación.

2. CONSECUENCIAS POR LA FALTA DE PRESENTACIÓN O PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL MODELO DE DECLARACIÓN 720

La antigua redacción de la DA 18ª LGT calificaba, como infracción muy grave, tanto la no presentación del Modelo 720, en el plazo establecido al efecto, como su presentación incompleta, inexacta o con datos falsos, y recogía sanciones consistentes en multas fijas de 5.000 euros por cada dato omitido o conjunto de datos (estableciendo un mínimo en 10.000 euros)³⁷.

Seguidamente, dicha disposición señalaba que las leyes reguladoras de cada tributo podían establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información, tal y como hemos indicado con anterioridad.

En este sentido, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, modificó los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS de tal forma que se iban a considerar ganancias de patrimonio no justificadas, que se integrarían en la base imponible general del período impositivo más antiguo no prescrito, aquellos bienes y derechos respecto de los que no se cumpliera correctamente con la obligación de información³⁸.

Además, añadía, en su DA 1ª, que dicha falta de declaración supondría cometer una infracción tributaria muy grave que se sancionaría con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

³⁷ Podían rebajarse a 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500, cuando la declaración informativa se presentase fuera de plazo pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria. Se sancionaba de la misma manera (con 100 euros/dato o conjunto de datos) la presentación por medios distintos a los telemáticos obligatorios.

³⁸ Salvo que sobre los mismos no recayese la obligación de información o el contribuyente probase que se habían declarado o que provenían de un periodo en que no le correspondía tributar por IRPF o IS.

Hablamos en pasado porque, con la Ley 5/2022, de 9 marzo³⁹, lo comentado en este epígrafe ha sido objeto de modificación. Será más adelante, tras conocer las razones que justifican la introducción de las modificaciones al respecto, cuando abarcaremos la situación actual de la normativa reguladora de la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero.

3. ADVERTENCIA Y DENUNCIA DE LA COMISIÓN EUROPEA: SANCIONES DESPROPORCIONADAS ATENDIENDO A LOS OBJETIVOS PERSEGUIDOS. EJEMPLOS REALES DE SANCIONES INTERPUESTAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La introducción de la obligación de comunicar los bienes y derechos situados fuera de España sirvió para iniciar una controversia que se alargaría por años y que, en principio, debería haber finalizado a raíz de la citada STJUE de 27 de enero de 2022 donde se resuelve el asunto C-788/19.

A este respecto, debemos indicar que ciudadanos europeos, residentes en España pero nacionales de otros EEMM, comenzaron, antes incluso de finalizar el primer plazo de declaración⁴⁰, a dirigir peticiones y quejas a la Comisión de Peticiones del Parlamento Europeo y a la Comisión Europea en busca de protección del Derecho de la Unión Europea ante el que era el régimen sancionador derivado de la falta de presentación del Modelo 720. Y es que nacieron muchas dudas en torno a la acomodación de lo prescrito en la citada Ley 7/2012 con el Derecho de la UE.

En este sentido, se consideraba que con dicha obligación de informar se estaba produciendo una violación del principio de no discriminación (petición núm. 0393/2013); que eran desproporcionadas tanto las sanciones por ofrecer información incorrecta o incompleta como la propia obligación de información, por ser demasiado amplia e intrusiva (petición núm. 0566/2013⁴¹); y, finalmente, que se estaba ante una

³⁹ BOE núm. 59, de 10 de marzo de 2022.

⁴⁰ A modo de ejemplo, la petición núm. 0393/2013, admitida a trámite el 11 de noviembre de 2013, en la que se señalaba la urgencia de la situación al encontrarse cerca la fecha límite para declarar los activos.

⁴¹ La petición núm. 0566/2013 fue declarada admisible el 19 de noviembre de 2013.

doble imposición ilegal y obstaculización de la movilidad de los ciudadanos dentro de la UE (petición núm. 0478/2013⁴²).

Llegados a este punto, procede recoger algunos ejemplos de casos reales que evidencian que el régimen sancionador era excesivo.

- A) La Administración tributaria española exigió 442.312,44 euros -169.300,35€ de cuota de IRPF, 19.060,81€ de intereses de demora y 253.950,98€ como sanción del 150% sobre la cuota- a un pensionista que presentó el Modelo 720 voluntariamente –sin requerimiento previo- pero fuera de plazo, declarando que tenía en Suiza un importe total de 340.255,93 euros⁴³.

Lo que más preocupa de este caso no es la cuantía de la multa, que también, sino que de nada sirvió al afectado acreditar que era titular de los bienes declarados desde hacía muchos años. Los bienes fueron adquiridos antes de 2007, ejercicio ya prescrito cuando se publica la norma que introduce el antes comentado art. 39.2 LIRPF⁴⁴, y, aún así, la AT dejaba sin efecto el plazo ya consumado a favor del contribuyente.

- B) En otra ocasión, la Administración tributaria de nuestro país pretendía liquidar 19.943,61€ de cuota del IRPF, 2.298,16€ de intereses de demora y 29.915,42€ de sanción, a un contribuyente que declaró poseer una cuenta en otro Estado con 98.168,26€, de los cuales 52.000€ procedían de tres transferencias realizadas por su padre en concepto de donación en los años 2011 y 2012. Por considerar que los 52.000€ debían haberse declarado en el Modelo 720 de 2012, se le imputaban como una ganancia patrimonial no justificada.

⁴² La petición núm. 04678/2013 fue declarada admisible el 15 de noviembre de 2013.

⁴³ Esta información se encuentra disponible en la resolución del TEAC núm. 0/00529/2016/00/00, de 14 de febrero de 2019, que considera que la conducta del contribuyente en cuestión no podía calificarse de constitutiva de infracción tributaria (FJ 11).

⁴⁴ Así se expone en el FJ 10 de la citada resolución del TEAC.

Para conocer lo que siguió a las denuncias comentadas, puede acudirse a la Comunicación a los miembros, de 3 de agosto de 2016, de la Comisión de Peticiones del Parlamento Europeo⁴⁵.

Tomando aquellas denuncias en consideración, la Comisión solicitó a España información, en el marco del proyecto EU Pilot⁴⁶, para realizar un análisis de la compatibilidad de las medidas con el Derecho de la UE⁴⁷. En este sentido, tuvo lugar una reunión con el Ministerio de Hacienda español para abordar el tema pero, aunque algunos aspectos quedaron aclarados, la investigación siguió su curso⁴⁸ hasta que se pudo concluir que la obligación declarativa estaba justificada por ``la necesidad de garantizar la recaudación de impuestos, la correcta supervisión fiscal o la prevención de la evasión fiscal`` [Respuesta de la Comisión, recibida el 30 de enero de 2015]⁴⁹.

Ahora bien, el régimen sancionador aplicable planteaba dudas de proporcionalidad⁵⁰. No siendo posible corregir la presunta infracción en el marco dialogado, la Comisión abrió formalmente un procedimiento de infracción (núm. 2014/4330) el 20 de noviembre de 2015 mediante carta de emplazamiento

⁴⁵ Disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/PETI-CM-528224_EN.pdf

⁴⁶ ``Cuando la Comisión detecta una posible infracción de la legislación de la UE o recibe una denuncia al respecto, trata de resolver rápidamente el problema con el Estado miembro afectado por medio de un diálogo estructurado (EU Pilot)``. https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/index_es.htm Consultado el 2 de abril de 2022.

⁴⁷ Respuesta de la Comisión, recibida el 31 de enero de 2014.

⁴⁸ Respuesta de la Comisión, recibida el 29 de agosto de 2014.

⁴⁹ Aún así, la Comisión no dudaría en reprochar, en el Dictamen motivado del 15 de febrero de 2017, que la obligación en sí misma era una carga onerosa por diversas razones:

- el contribuyente debería controlar el valor de sus bienes periódicamente por si procediese presentar el Modelo 720 y, de tener que hacerlo, necesitaría las herramientas para declarar por la vía electrónica exigida;
- las propiedades compartidas hacen de la obligación más compleja, como bien evidencia el hecho de que la página de consultas de la Agencia Tributaria alcance las 80 preguntas al respecto.

(SG Comisión Europea en Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330, 15 de febrero de 2017, apartado V b), pág. 16).

⁵⁰ Una medida restrictiva respeta el principio de proporcionalidad si es idónea para alcanzar el objetivo perseguido y no va más allá de lo necesario para ello. En este sentido, véase STJUE, de 13 de julio de 2016, C-18/15, apartado 39 y la jurisprudencia citada en el mismo.

[SG(2015)D/13435 C(2015) 7995]. Con ella se instaba al gobierno español a presentar, en un máximo de dos meses, sus observaciones sobre el problema del incumplimiento.

En relación con esta cuestión, España solicitó la ampliación de este plazo y fue el 29 de febrero de 2016 cuando respondió [Documento ARES (2016)/1098642] negando que se estuviese vulnerando el Derecho de la Unión. Aunque el documento no es accesible a la opinión pública, podemos conocer de las alegaciones gracias al Dictamen motivado que se produciría el 15 de febrero de 2017 por haber sido insatisfactoria la respuesta obtenida.

A modo de inciso, debemos indicar en este punto que el Dictamen en cuestión se dio a conocer a finales de 2018, en un proceso ante la Audiencia Nacional relacionado con la obligación de información objeto de nuestro trabajo y solo porque se exigió que aquel se facilitase⁵¹.

En este sentido, DEL CAMPO solicitó con anterioridad copia del mismo a la Comisión Europea y se le denegó el acceso con base en el art. 4 del Reglamento (CE) 1049/2001⁵². Otros profesionales recordaron, a la AT española, la Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno⁵³, pero tampoco fue suficiente para que el texto se publicase⁵⁴.

Precisamente la gravedad del régimen sancionador que estudiamos en el presente trabajo acentúa la importancia de aquel documento y justifica que su ocultación, por

⁵¹ Información disponible en <https://www.kreston.es/blog/dictamen-de-la-comision-europea-acerca-del-modelo-720/> Consultado el 5 de abril de 2022.

⁵² DOCE núm. 145, de 31 de mayo de 2001.

La Comisión Europea denegó a DEL CAMPO el acceso al Dictamen motivado alegando que para resolver la controversia con España de manera amistosa era necesario mantener un clima de confianza con el país.

⁵³ BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013.

⁵⁴ <https://www.consultingdms.com/jaque-europa-al-modelo-720-dictamen-motivado/> Consultado el 18 de abril de 2022.

parte de una Administración que exige transparencia en relación con nuestra situación fiscal y sanciona la ocultación de información⁵⁵, sea reprochable.

Cerrando el pequeño paréntesis, señalar que las autoridades españolas, en general, trataron de justificar las medidas en el hecho de que no existiese un instrumento para el intercambio de información entre EEMM que garantizase la información que se pretende extraer con el Modelo 720, siendo el contribuyente declarante la única fuente de información⁵⁶.

Aduciendo las mismas razones, insistían en la no comparabilidad de la situación de los contribuyentes que invertían en el propio país con la de los que lo hacían en el extranjero.

En opinión de la Comisión, la Directiva 2011/16/UE y la posibilidad de las AATT para solicitar intercambios de información⁵⁷ constituyen medios suficientes para conocer acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero, convirtiéndose en insuficiente el argumento principal esgrimido por España.

La institución europea recalcó la evidente diferencia de trato que radicaba no solo en el régimen sancionador sino también en la propia ubicación de los bienes y derechos: la obligación de información es una obligación tributaria formal, en virtud del art. 29 LGT, que no se exige cuando lo poseído está en territorio nacional. Entendiendo que de esta manera se consigue obstaculizar la transferencia de activos al extranjero, la medida estaría restringiendo la libertad de circulación de capitales.

⁵⁵ En el mismo sentido, ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2019, pág. 128.

⁵⁶ Ello se alega para argumentar, tanto el importe de las multas pecuniarias fijas, como la ausencia de prescripción respecto de las ganancias patrimoniales no justificadas. También se rechaza el carácter desproporcionado de la multa proporcional ante "la incapacidad de la AT para ejercer su soberanía fiscal fuera de su territorio de jurisdicción" (SG Comisión Europea en Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330, 15 de febrero de 2017, apartado IV, págs. 12 a 14).

⁵⁷ La Directiva 2011/16/UE "abarca la información relativa a los intereses percibidos por los particulares procedentes de las cuentas bancarias y otros valores, los productos de seguro de vida y los bienes inmuebles". Para otros tipos de bienes no comprendidos en esta vía de cooperación, los EEMM pueden solicitar intercambios de información (SG Comisión Europea en Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330, 15 de febrero de 2017, apartado V c), pág. 17).

Ello puede justificarse, como se ha indicado anteriormente, en la necesidad de garantizar la recaudación de impuestos, la correcta supervisión fiscal o la prevención de la evasión fiscal, pero, según la Comisión, la norma iba más allá de lo necesario para conseguirlo.

En la calificación de los activos poseídos en el extranjero como ganancias patrimoniales no justificadas, sin posibilidad de acogerse a la prescripción, el exceso venía dado por la percepción de la tenencia de bienes y derechos en el extranjero como una conducta que lleva aparejada la intención de defraudar a la HP, cuando debía entenderse como ``el resultado del legítimo ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la UE''⁵⁸. Además, el intento de basar las características del régimen sancionador en esa presunta voluntad se corrompía al existir otros posibles medios de fraude sin un reproche tan severo.

Sobre la proporcionalidad de las multas de cuantía fija, la Comisión sostuvo que su importe era superior al previsto para infracciones similares dentro de un contexto puramente nacional⁵⁹, sin olvidar que se trata de una obligación tributaria formal.

Del mismo modo y en relación con multa del 150%, alegaba que esta era superior a la que corresponde por declaración extemporánea dentro del contexto nacional⁶⁰ y reiteraba que estamos ante una obligación formal que no debe conllevar el pago de un gravamen adicional. Aparecía de nuevo la presunción de fraude fiscal al imponerse, automáticamente, la multa cuando el contribuyente no probase que los

⁵⁸ SG Comisión Europea en Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330, 15 de febrero de 2017, apartado V a), pág. 16.

⁵⁹ El art. 198.1 LGT sanciona con una multa fija de 200 euros la no presentación de la declaración fiscal sin requerimiento previo de la AT. Esta infracción en relación con el Modelo 720 se castiga con un importe mínimo 50 veces superior.

El art. 198.2 LGT sanciona con una multa fija de 100 euros la presentación extemporánea sin requerimiento previo y la declaración incompleta, inexacta o con datos falsos pero corregida voluntariamente fuera de plazo, también sin requerimiento previo. El Modelo 720 establece, para estos casos, un importe mínimo 15 veces superior.

El art. 199.2 LGT multa con 150 euros la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos. El Modelo 720 impone una sanción 66,66 veces superior.

⁶⁰ Los tipos de la multa en caso de declaración extemporánea de rentas imponibles en una situación exclusivamente nacional se elevan al 5, 10, 15 o 20% de los derechos adeudados por el contribuyente (art. 27 LGT).

bienes y derechos se habían declarado o que estos provenían de un periodo en que no le correspondía tributar por IRPF o IS.

Con todo, concluía que la legislación española infringía las libertades consagradas en el TFUE⁶¹ y, en aplicación del art. 258 TFUE, invitaba a adoptar las medidas necesarias para ajustar aquella al contenido del dictamen.

Normalmente, el Estado miembro en cuestión acata las exigencias y así el asunto se soluciona antes de la fase contenciosa⁶². Sin embargo, en el caso en torno al Modelo 720 español fue necesario recurrir al TJUE, que terminaría fallando en el sentido defendido por la Comisión. Será en el siguiente epígrafe donde se analizará la sentencia en cuestión.

4. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, DE 27 DE ENERO DE 2022 EN EL ASUNTO C-788/19

4.1. Breves apuntes sobre el contenido de la sentencia

La actitud adoptada por España, en relación con el Dictamen motivado de la Comisión Europea de 2017, obligó a esta institución a interponer un recurso de incumplimiento ante el TJUE el 23 de octubre de 2019, solicitando que declarase incumplidas las obligaciones que incumbían al EM en virtud de los arts. 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo EEE.

⁶¹ Concretamente, consideraba la Comisión Europea que la legislación española infringía la libre circulación de personas (art. 21 TFUE), la libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE y 28 del Acuerdo EEE), la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE y 31 del Acuerdo EEE), la libre prestación de servicios (art. 56 TFUE y 36 Acuerdo EEE) y la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE y 40 Acuerdo EEE) (Fuente: SG Comisión Europea en Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330, 15 de febrero de 2017, apartado VI, pág. 23).

⁶² El gobierno del Estado miembro en cuestión cuenta con el plazo de dos meses para ajustarse al Dictamen motivado de la Comisión y más del 85% de los asuntos se han solucionado antes de la fase contenciosa. https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/index_es.htm
Consultado el 2 de abril de 2022.

La Sala Primera del Tribunal europeo decidiría dos años después, el 27 de enero de 2022, que el régimen sancionador asociado al Modelo 720 colisionaba, principalmente⁶³, con el principio de libre circulación de capitales de los arts. 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE.

El objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude, perseguido por la norma española en cuestión, puede justificar la imposición de restricciones a los movimientos de capitales según se desprende de reiterada jurisprudencia del TJUE⁶⁴, pero es necesario que las medidas respeten el principio de proporcionalidad –hablaremos más sobre esta cuestión en el siguiente apartado-.

Recordemos que eran tres los componentes coercitivos del régimen de sanciones vinculado al modelo 720: a) la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben, pudiendo la Administración tributaria regularizar, sin limitación temporal, la deuda tributaria; b) una multa pecuniaria proporcional de 150% y c) multas pecuniarias de cuantía fija.

La calificación de los activos poseídos en el extranjero como ganancias patrimoniales no justificadas puede considerarse proporcionada si entendemos que la presunción “no se basa exclusivamente en la posesión de bienes o derechos en el extranjero por el contribuyente”, sino que “entra en juego debido al incumplimiento o al cumplimiento extemporáneo, por parte de este, de las obligaciones de declaración específicas que le incumben en relación con dichos bienes o derechos” (STJUE, de 27 de enero de 2022, C-788/19, apartado 31).

A juicio del Tribunal europeo, el resto de sanciones vinculadas al incumplimiento de la obligación informativa iban más allá de lo necesario para el

⁶³ El Tribunal de Justicia centraría el análisis de la norma española en la relación que guarda con la libre circulación de capitales por considerar que el resto de libertades, aunque también se viesan afectadas, podían subordinarse a la primera. STJUE, de 27 de enero de 2022, C-788/19, apartados 11 y 13.

⁶⁴ SSTJUE de 11 de junio de 2009, C-155/08 y C-157/08, apartados 45 y 46, y de 15 de septiembre de 2011, C-132/10, apartado 30.

alcance de aquel propósito. Se trata de una conclusión diferente a la que propuso el Abogado General (en adelante, AG) en sus Conclusiones de 15 de julio de 2021⁶⁵.

En cualquier caso, el TJUE reconoce que es posible ampliar los plazos de prescripción para garantizar la eficacia del control fiscal y luchar contra el fraude y evasión fiscales en dos supuestos:

Uno. En los casos de ocultación de bienes situados en el extranjero, porque los mecanismos de intercambio de información pueden no ser suficientes. Si el Estado que pretende la correcta liquidación del impuesto no conoce de los elementos imposables ni cuenta con indicio alguno que le permita investigar, no se dirigirá al otro Estado solicitando información⁶⁶.

Dos. Cuando se dispone de indicios que permiten dirigirse a la autoridad competente de otro EM para que transmita la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto⁶⁷.

Ahora bien, el Tribunal europeo, por un lado, niega que dicha posibilidad pueda traducirse en el establecimiento de un efecto de imprescriptibilidad⁶⁸, por razones de seguridad jurídica (apartados 38 y 39). Además, el legislador español permitía a la AT dejar sin efecto un plazo ya consumado a favor del contribuyente⁶⁹.

Por otro, y respecto a la multa del 150%, reprocha el tipo sancionador tan elevado y pone de relieve que la desproporción se acentúa porque se acumula con las

⁶⁵ Las Conclusiones que emite el AG no son vinculantes para el TJUE, de manera que sus opiniones pueden coincidir, total o parcialmente, o no coincidir.

⁶⁶ En este sentido, véase STJUE de 11 de junio de 2009, C-155/08 y C-157/08, apartados 66, 72 y 73.

⁶⁷ STJUE de 11 de junio de 2009, C-155/08 y C-157/08, apartados 74 y 75.

⁶⁸ Según el Abogado General, ``la Comisión solo aportó la prueba del carácter desproporcionado del plazo de prescripción respecto de la categoría de la información relativa a las cuentas bancarias nuevas`` (Conclusiones AG del 15 de julio de 2021, apartado 104). Bajo su punto de vista, la falta de armonización en el ámbito de la fiscalidad en combinación con la necesidad de luchar contra el fraude fiscal justifica que el EM pueda regularizar sin límite temporal cuando existen activos ocultos en el extranjero (apartado 99).

⁶⁹ STJUE, de 27 de enero de 2022, C-788/19, apartado 37.

multas de cuantía fija⁷⁰. La cantidad adeudada por el contribuyente afectado puede llegar -y ha llegado- a superar el 100% del valor de los bienes y derechos en el extranjero (apartado 53).

Además, rechaza, a diferencia del AG⁷¹, los argumentos esgrimidos por el Reino de España en relación con la posible graduación de la sanción: ``las posibilidades de graduación de la sanción ofrecidas por una consulta tributaria vinculante de 6 de junio de 2017, con posterioridad al dictamen motivado dirigido por la Comisión al Reino de España el 15 de febrero de 2017, no pueden tenerse en cuenta en el marco del presente recurso, puesto que, según reiterada jurisprudencia⁷², la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como esta se presentaba al término del plazo señalado en el dictamen motivado`` (apartado 52).

Por último y en relación con las multas de cuantía fija, concuerda con la Comisión y el AG en que son elevadas teniendo en cuenta que se está sancionando ``el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales`` (apartado 60) y en comparación con las sanciones establecidas en la LGT para infracciones similares.

Habida cuenta de que el TJUE justifica su postura en la falta de acomodación de las sanciones comentadas anteriormente con el principio de libre circulación de capitales, a continuación, nos referiremos a este y a las características que deben concurrir para que se entienda válidamente restringido, en el siguiente epígrafe de nuestro trabajo.

⁷⁰ En línea con el Gobierno español, sostiene el AG que lo adecuado sería comparar la multa del 150% con las previstas para sancionar la ocultación reiterada y sistemática de bienes en situaciones internas (son multas de hasta el 150%). ``Dado que la Comisión no ha formulado ningún argumento que permita rechazar esta comparación, no ha aportado la prueba de que la sanción impuesta en caso de activos ocultos en el extranjero sea más severa que las aplicadas en casos internos`` (apartado 139).

Respecto a la acumulación de multas, considera que la Comisión no pudo contradecir con pruebas al Gobierno español, que utilizó el art. 108 LGT para explicar ``que la infracción formal queda absorbida por la infracción material`` (apartado 137).

Para el AG, la multa del 150% solo era desproporcionada aplicada a los casos de incumplimiento de la obligación de información relativa a las cuentas bancarias nuevas con independencia de la fecha de adquisición de los correspondientes activos (apartado 143).

⁷¹ Conclusiones AG del 15 de julio de 2021, apartado 136.

⁷² STJUE, de 22 de enero de 2020, C-122/18, apartado 58.

4.2. Incompatibilidades del Modelo 720 con el Derecho de la UE: referencia a la libre circulación de capitales

El art. 63.1 TFUE prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Por su parte, el art. 65 TFUE reconoce el derecho de los EEMM a:

``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;

b) 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``.

Dicho precepto determina que tales disposiciones *``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``.*

Ya se ha indicado anteriormente que el TJUE⁷³ reconoce, en numerosas ocasiones, que razones imperiosas de interés general, como es la lucha contra el fraude fiscal, pueden justificar la restricción de las libertades de circulación, siempre que las distinciones de trato que se establezcan persiguiendo tal objetivo no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo.

⁷³ SSTJUE de 6 de junio de 2000, C-35/98, apartado 43; de 15 de julio de 2004, C-315/02, apartado 27; de 14 de septiembre de 2006, C-386/04, apartado 32; de 30 de enero de 2007, C-150/04, apartado 51; de 11 de octubre de 2007, C-451/05, apartado 81; de 18 de diciembre de 2007, C-101/05, apartado 55; de 11 de junio de 2009, C-155/08 y C-157/08, apartados 45 y 46; de 15 de septiembre de 2011, C-132/10, apartado 30. Pueden encontrarse más ejemplos en la jurisprudencia relevante al efecto que se encontrará en los apartados mencionados anteriormente.

Así las cosas, y según la doctrina del TJUE, que la normativa reguladora del Modelo 720 haya sido considerada desproporcionada no es por el hecho en sí de distinguir entre contribuyentes en base a la ubicación de sus capitales, sino por hacerlo incluyendo un régimen sancionador que no logra respetar los tres elementos acumulativos de la proporcionalidad: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

Y es que para que una norma interna sea afín al principio de proporcionalidad definido por el TJUE⁷⁴ debe superar los siguientes tres juicios:

- (i) El juicio de adecuación o idoneidad. La medida ha de ser idónea, adecuada, útil para lograr el objetivo perseguido. En este sentido, PERELLÓ DOMÉNECH define la medida idónea en sentido negativo como aquella que no es ``desde todo punto de vista, y en principio, absolutamente inútil para alcanzar el fin``⁷⁵.
- (ii) El juicio de indispensabilidad o necesidad. La medida ha de ser indispensable, necesaria, sin que exista otra más moderada, menos restrictiva. De entre todas las alternativas aptas (idóneas) para alcanzar el fin que se persigue, debe elegirse la más beneficiosa, la menos gravosa⁷⁶.
- (iii) El juicio de proporcionalidad *strictu sensu*. Habrá que analizar si existe un equilibrio razonable entre las ventajas y los perjuicios que supone la medida⁷⁷.

⁷⁴ SSTJUE de 4 de marzo de 2004, C-334/02, apartado 28; de 18 de diciembre de 2007, C-101/05, apartado 58; de 11 de junio de 2009, C-155/08 y C-157/08, apartado 47.

⁷⁵ PERELLÓ DOMÉNECH, Isabel: ``El juicio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional``. En *Jueces para la democracia*, núm. 28, 1997, pág. 70. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/174691.pdf>

⁷⁶ *Íbidem*.

⁷⁷ *Íbidem*.

Asimismo, HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia: ``La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional``. En VV.AA., ABAD FERNÁNDEZ, Mariano (dir.) y HERRERO DE LA

Mientras que DEL CAMPO⁷⁸ consideraba que la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero era desproporcionada y no solo por las sanciones previstas ante errores o incumplimientos, según HERRERO DE LA ESCOSURA⁷⁹, podía llegar a superar los juicios comentados por faltar el requisito de necesidad pero cumplirse el de idoneidad, ``en sí misma considerada'', y el de proporcionalidad en sentido estricto.

Tras la STJUE de 27 de enero de 2022, podemos afirmar que así ha sido, pues los reproches a España versan sobre el régimen sancionador y no sobre la obligación de declarar recogida en el Modelo 720. En efecto, el Tribunal ha reconocido lo que venían señalando muchos autores⁸⁰: la desproporción existente entre las consecuencias que acarrea el incumplimiento del deber de información y las previstas en relación con infracciones similares en un contexto puramente nacional.

Este pensamiento implica entender que se encuentran, en situaciones comparables, el contribuyente que posee bienes y derechos situados en el extranjero y el que no, y que se han dejado de utilizar otros medios existentes y suficientes para el intercambio de información entre EEMM -juicio de necesidad-.

Concretamente, HERRERO DE LA ESCOSURA expone con claridad dos aspectos del régimen sancionador en los que la apuntada desproporción resulta evidente:

ESCOSURA, P. (coord.): *Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica 4*, ob. cit., pág. 50.

⁷⁸ Véase

<https://www.consultingdms.com/motivos-por-los-que-el-modelo-720-declaracion-informativa-bienes-en-el-extranjero-es-una-obligacion-contraria-al-derecho-comunitario-y-la-constitucion-espanola/> Consultado el 23 de abril de 2022.

⁷⁹ Vid. HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia: ``La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional''. En VV.AA., ABAD FERNÁNDEZ, Mariano (dir.) y HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (coord.): *Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica 4*, ob. cit., págs. 51 a 57.

⁸⁰ *Ibid.*, págs. 57 a 61.

ZAPATA GARCÍA, María Pilar: ``Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del Derecho de la Unión Europea'', ob. cit., pág. 349.

ROZAS VALDÉS, José Andrés: ``El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero'', ob. cit., pág 88.

la discriminación con la que se aplican las sanciones⁸¹ y el considerar en la misma situación a quien omite la declaración que a quien no la hace⁸².

De acuerdo con lo expuesto, no parecen plantearse dudas en torno al hecho de que las condiciones en las que se establece la obligación hacen de la medida una verdadera restricción prohibida por el Derecho de la Unión Europea.

Aunque el objetivo perseguido, la lucha contra el fraude, sea legítimo, la exigencia de la declaración y la inseguridad que provoca que incluso un simple error pueda acarrear sanciones de tal calibre, acaba por disuadir a los residentes en España de transferir sus activos al extranjero.

Llegados a este punto, podemos entender que el TJUE concluyese, en su pronunciamiento de 27 de enero de 2022, en relación con el régimen sancionador vinculado al incumplimiento de la obligación de informar del Modelo 720 y tras realizar las apreciaciones pertinentes, que España ``ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE, de 2 de mayo de 1992:

- al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;

⁸¹ ``[...] las normas sancionadoras establecidas para este deber de información en particular son [...] muy diferentes a las previstas para todos los demás de la misma naturaleza [...]''. HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia: ``La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional''. En VV.AA., ABAD FERNÁNDEZ, Mariano (dir.) y HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (coord.): *Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica 4*, ob. cit., pág. 58.

⁸² ``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 (STJUE de 11 de junio de 2009, asuntos C-155/08 y C-157/08, apartados 63, 74 y 75), 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''. *Ibid.*, pág. 59.

- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y

- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado''.

Una vez finalizado el análisis de la sentencia europea y realizada una especial referencia a la cuestión de incompatibilidad de la obligación informativa con la libre circulación de capitales, cabe pronunciarse sobre cómo la falta de prescripción antes comentada podría contravenir el contenido del art. 9.3 de la CE y, por tanto, no se acomodaría al contenido de la Carta Magna.

4.3. La acomodación del Modelo 720 a la Constitución Española: relación de la prescripción con el principio de seguridad jurídica

Dada la relación que existe entre la prescripción y el principio de seguridad jurídica recogido en el art. 9.3 de la CE, consideramos necesario dedicar un apartado, en particular, a la cuestión de la imprescriptibilidad que se asociaba a las rentas no declaradas mediante el Modelo 720.

Aunque ya encontramos una referencia en el epígrafe segundo al que era el contenido de los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, cabe recogerlo ahora, de manera literal, por ser la base de las reflexiones contenidas en este apartado:

Disponía el art. 39 LIRPF desde la Ley 7/2012, de 29 de octubre: ``1. *Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio*

declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

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

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

El contenido del apartado 6 del art. 121 LIS establecía: ``En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

Calificando las ganancias patrimoniales no justificadas de presunción *iuris tantum* de prueba limitada encontramos a SOTO BERNABEU⁸³, quien señala que la expresión “*en todo caso*” utilizada en los preceptos no debe hacernos pensar, automáticamente, que estábamos ante una presunción *iuris et de iure*, pues quedaban regulados dos supuestos en los que se admitía prueba en contrario.

En la misma línea, ALONSO GONZÁLEZ admite percibir la presunción como *iuris et de iure* pero solo en parte, porque el segundo párrafo del art. 39.2 “suaviza en parte la dureza del primer párrafo al admitir prueba en contrario”⁸⁴.

También reconociendo las (escasas) posibilidades de prueba en contrario, GARCÍA CARACUEL indica: “la presunción *iuris tantum* se convierte en presunción *iuris et de iure*, excepto cuando pueda acreditar que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas ya declaradas o con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales el sujeto no tuviera la condición de contribuyente por ese impuesto; es decir, básicamente que no fuera residente”⁸⁵.

Para SIMÓN ACOSTA estábamos claramente ante una presunción *iuris et de iure* –que no admite prueba en contrario– o, más exactamente, ante una ficción jurídica por la cual los bienes y derechos no declarados y situados en el extranjero son, *ope legis*

⁸³ SOTO BERNABEU, Laura: “Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. En *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2020, pág. 156.

⁸⁴ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*, ob. cit., pág. 47.

⁸⁵ GARCÍA CARACUEL, María: “La Obligación de Información de Bienes y Derechos en el Extranjero Como Instrumento de Lucha Contra el Fraude Fiscal”. En *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 43, 2014, pág. 459. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12589>

–por ministerio de la Ley-, renta gravada en el IRPF’’⁸⁶. También ROZAS VALDÉS⁸⁷ y PÉREZ JORDÁ⁸⁸ son partidarios de esta opinión.

En relación con esta cuestión, debe recordarse que la disposición final quinta de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, modifica el art. 39 de la LIRPF de la siguiente manera:

``Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción’’.

Por otro lado, el art. 1.3 suprime el apartado 6 del art. 121 LIS, modifica el que era el 7 y lo renumera como 6.

En cualquier caso, se mantiene la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas –según el TJUE es proporcionada⁸⁹, como se ha indicado en el apartado 4.1.- pero pueden observarse cambios completamente necesarios para el contribuyente que, durante años, se ha visto desamparado ante un régimen desproporcionado e

⁸⁶ SIMÓN ACOSTA, Eugenio Antonio: ``Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio’’. En *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 847, 2012, pág. 3.

⁸⁷ ROZAS VALDÉS, José Andrés: ``El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero’’. En *Revista técnica tributaria*, núm. 109, 2015, pág. 85. Recuperado de <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/68307/1/654450.pdf>

⁸⁸ PÉREZ JORDÁ, Iván: ``Elementos de la prescripción de la infracción tributaria’’. En *Revista de Derecho UNED*, núm. 24, 2019, pág. 268. Recuperado de <https://revistas.uned.es/index.php/RDUNED/article/view/25435/20320>

⁸⁹ STJUE, de 27 de enero de 2022, C-788/19, apartado 31.

incompatible con el principio de seguridad jurídica recogido en el art. 9.3 CE –y con muchos otros principios básicos de nuestro sistema jurídico⁹⁰- por faltar a la aplicación de las reglas generales de prescripción y no retroactividad sin motivo justificado para ello.

Aunque existe la posibilidad de que una norma tributaria tenga efecto retroactivo (art. 10.2 LGT), esta situación no podrá suponer un conflicto con otros principios como son el de seguridad jurídica o el de capacidad económica⁹¹.

Lo lógico habría sido que el contenido de los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS se aplicase en los ejercicios que seguían a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, no obstante, afectó a situaciones jurídicas anteriores a 2012.

Es cierto, como bien señala ROZAS VALDÉS⁹², que el contribuyente pudo ahorrarse estos efectos mediante la presentación de la DTE antes del 30 de noviembre de 2012. Ahora bien, ello no hace desaparecer el aspecto más controvertido de la normativa en relación con el principio de seguridad jurídica analizado: afectaba incluso a obligaciones ya prescritas.

Para ESAÚ ALARCÓN: ``una medida legal de ese calado, aparte de miserable, contraviene un valor fundamental en cualquier régimen político que no se considere tiránico: la seguridad jurídica''⁹³.

⁹⁰ HERRERO DE LA ESCOSURA analiza ampliamente la ``compatibilidad con el Derecho español de las consecuencias del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero''. Véase HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia: ``La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional''. En VV.AA., ABAD FERNÁNDEZ, Mariano (dir.) y HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (coord.): *Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica 4*, Universidad de Oviedo, 2016, págs. 24 a 61. Recuperado de http://www.uniovi.net/jeanmonnet/documentos/archivos/Cuaderno_Jean_Monnet_4.pdf

⁹¹ En este sentido, vid.:

ROZAS VALDÉS, José Andrés: ``El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero'', ob. cit., pág. 83.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*, ob. cit., pág. 63.

⁹² ROZAS VALDÉS, José Andrés: ``El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero'', ob. cit., pág. 84.

⁹³ ALARCÓN GARCÍA, Esaú: ``Bendita seguridad jurídica (sobre el modelo 720)'' . *Crónica Global (El Español)*, 28 de enero de 2022.

La prescripción es, en nuestro contexto y siguiendo a PÉREZ JORDÁ⁹⁴, una herramienta para velar por la seguridad jurídica que impediría, transcurrido el plazo de tiempo legalmente determinado, ejercitar su potestad sancionadora a la AT que no la ha ejercitado dentro de dicho plazo.

Esta se venía excluyendo *de facto* cuando las ganancias de patrimonio no justificadas se imputaban al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, sin importar que los bienes y derechos se hubiesen adquirido con rentas ya prescritas⁹⁵.

Solo dejaría de aplicarse la imprescriptibilidad si el contribuyente probaba que la titularidad de los bienes o derechos se correspondía con rentas declaradas, o con rentas obtenidas en periodos impositivos en los que no se tuviese la condición de contribuyente de IRPF⁹⁶, pero ya lo dijo CARRERAS MANERO: ``el hecho de que aquellos (los bienes o derechos) hayan sido adquiridos en periodos ya prescritos dificulta, en exceso, la posibilidad de acreditar las rentas por medio de las cuales se han generado``⁹⁷.

En definitiva, y pese a que el legislador español intentase justificar el contenido de los artículos protagonistas de este apartado en el principio de la *actio nata*, según el cual el cómputo del plazo de prescripción no comienza hasta que la AT conoce de los bienes o derechos respecto de los que no se ha cumplido correctamente la obligación de información⁹⁸, no es admisible que lo pretendido por aquel se traduzca, en la práctica,

https://cronicaglobal.elespanol.com/pensamiento/bendita-seguridad-juridica-modelo-720_596881_102.html Consultado el 25 de abril de 2022.

⁹⁴ PÉREZ JORDÁ, Iván: ``Elementos de la prescripción de la infracción tributaria``, ob. cit., pág. 234-235.

⁹⁵ ROZAS VALDÉS, José Andrés: ``El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero``, ob. cit., pág. 85.

⁹⁶ PÉREZ JORDÁ, Iván: ``Elementos de la prescripción de la infracción tributaria``, ob. cit., págs. 268 y 269.

⁹⁷ CARRERAS MANERO, Olga: ``A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero``. En *Crónica Tributaria*, núm. 155, 2015, pág. 60. Recuperado de https://zagan.unizar.es/record/69168/files/texto_completo.pdf

⁹⁸ STJUE, de 27 de enero de 2022, C-788/19, apartado 35.

en la imposibilidad de ampararse en el instituto de la prescripción. Y es que el principio de seguridad jurídica se manifiesta en la existencia de la prescripción⁹⁹ y la limitación de la retroactividad de las leyes no sancionadoras o restrictivas de derechos fundamentales.

5. SITUACIÓN ACTUAL DEL MODELO 720. CONSECUENCIAS DE LA DECLARACIÓN DE INCOMPATIBILIDAD CON EL DUE

Tras el pronunciamiento del TJUE analizado, que anula el régimen sancionador asociado al incumplimiento del Modelo 720, se mantiene la obligación de presentar el Modelo 720. No obstante, la Ley 5/2022, de 9 marzo suprime el régimen sancionador específico al que nos hemos referido en el epígrafe segundo¹⁰⁰, así como el apartado 6

⁹⁹ Apartado 39 de la STJUE de 27 de enero de 2022: ``En efecto, la exigencia fundamental de seguridad jurídica se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal``.

¹⁰⁰ Véase la Disposición final cuarta de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que modifica la DA 18ª de la LGT. El régimen sancionador aplicable tras las reformas es el régimen general establecido en los artículos 198 y 199 LGT. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/declaraciones-informativas/mo-del-720-declaracion-sobre-bienes-derechos-extranjero/preguntas-frecuentes/sanciones-efectos.html?faqId=768bf7803678f710VgnVCM100000dc381e0aRCRD> Consultado el 25 de abril de 2022.

Art. 198 LGT:

``1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, [...].

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 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.

[...]``.

Art. 199 LGT:

``1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, [...].

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. Si se presentan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

del art. 121 LIS y la DA 1ª de la Ley 7/2012¹⁰¹. Además, el art. 39 LIRPF cuenta con una nueva redacción que elimina la posibilidad de la Administración tributaria para regularizar sin limitación temporal el impuesto adeudado¹⁰².

En palabras de ESAÚ ALARCÓN, el legislador español, lejos de limitarse a eliminar el efecto de imprescriptibilidad y la retroactividad en grado máximo, solo ha mantenido la obligación informativa, aunque habría sido razonable configurar un plazo de prescripción ampliado –pero determinado– ‘‘para bienes en el extranjero no sometidos a algún acuerdo de información bilateral o multilateral’’¹⁰³.

La citada sentencia del TJUE tiene efectos *ex tunc* y, por tanto, resulta de aplicación a toda situación jurídica producida desde la entrada en vigor de la norma en 2013¹⁰⁴.

A raíz de la misma, y en nuestra opinión, los recursos presentados contra sanciones que se encuentren pendientes de resolución deberían ser estimados y, en su caso, devueltas las cantidades abonadas¹⁰⁵.

Si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

[...].

¹⁰¹ El art. 1.3 de la Ley 5/2022 suprime el anterior apartado 6 del art. 121 LIS.

Por la disposición derogatoria única de la Ley 5/2022 queda derogada la DA 1ª de la Ley 7/2012.

¹⁰² Véase la Disposición final cuarta de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que modifica el art. 39 LIRPF.

¹⁰³ ALARCÓN GARCÍA, Esaú: ‘‘Bendita seguridad jurídica (sobre el modelo 720)’’. *Crónica Global (El Español)*, 28 de enero de 2022. https://cronicaglobal.elespanol.com/pensamiento/bendita-seguridad-juridica-modelo-720_596881_102.html Consultado el 25 de abril de 2022.

¹⁰⁴

<https://www.ccsabogados.com/actualidad/efectos-y-consecuencias-de-la-anulacion-del-regimen-fiscal-72-0/> Consultado el 26 de abril de 2022.

¹⁰⁵ Dispone el art. 32 LGT:

‘‘1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos

También afectará, de manera positiva, a los contribuyentes que no declararon en plazo sus bienes o derechos en el extranjero pero regularizaron voluntariamente su situación mediante una declaración complementaria del IRPF que incluía una ganancia de patrimonio no justificada. Dichos contribuyentes podrán iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones¹⁰⁶ y solicitar la devolución de los ingresos indebidos, siempre teniendo en cuenta que no pueden haber transcurrido más de cuatro años desde que se impuso la sanción¹⁰⁷.

En tesitura más compleja se encuentra el contribuyente para quien las sanciones y liquidaciones han acontecido firmes, pues ya no puede interponer un recurso ordinario sino que debe optar por algún procedimiento especial de revisión de los previstos en el art. 216 LGT¹⁰⁸.

Desde esta perspectiva, el procedimiento de nulidad de pleno derecho, regulado en el art. 217 LGT, sería el más habitual en estos casos porque, aunque las posibilidades de declaración de nulidad de actos dictados en materia tributaria se limitan legalmente a siete supuestos¹⁰⁹, el Tribunal Supremo (en adelante, TS) ha venido señalando que la doctrina del TJUE ``si bien [...] no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad''¹¹⁰.

efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

[...]'':

¹⁰⁶ El art. 120.3 LGT regula esta posibilidad.

¹⁰⁷ <https://www.jorgecortesabogado.es/modelo-720-devoluciones-posibles-tras-sentencia-t-j-u-e/> Consultado el 25 de abril de 2022.

¹⁰⁸ <https://aticojuridico.com/modelo-720-tjue/> Consultado el 26 de abril de 2022.

¹⁰⁹ Véase el art. 217.1 LGT.

¹¹⁰ STS 1016/2020, de 16 de julio de 2020, FJ 3.

Entre los argumentos planteados en la STS 1016/2020, de 16 de julio de 2020, que pueden trasladarse a la cuestión que nos ocupa¹¹¹, encontramos la razonabilidad de permitir al contribuyente ampararse en una especie de cláusula *rebus sic stantibus*: no impugnó el acto por pensar que la ley era conforme a las normas (comunitarias) de rango superior (FJ 2).

Tampoco deja indiferente la referencia, por parte del TS, a los principios del art. 103 CE¹¹², pues ``pueden imponer a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE. Y también puede revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del artículo 219 LGT, sin que sea dable invocar un pretendido derecho a no hacer nada al respecto`` (FJ 2).

Realmente, incluso podría invocarse la diferencia de trato entre residentes y no residentes –criticada por el TJUE en relación con el Modelo 720¹¹³- como infracción del art. 14 CE, habida cuenta de que la lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional es uno de los motivos legalmente tasados que puede provocar la nulidad de pleno derecho de un acto dictado en materia tributaria (art. 217.1 LGT).

Otra opción para recuperar las cantidades ingresadas cuando la sanción es firme es reclamar, en virtud del art. 32 de la LRJSP¹¹⁴, la responsabilidad patrimonial del Estado por haber aplicado una norma declarada contraria al Derecho de la UE.

¹¹¹

<https://www.ccsabogados.com/actualidad/efectos-y-consecuencias-de-la-anulacion-del-regimen-fiscal-720/> Consultado el 26 de abril de 2022.

¹¹² Art. 103.1 CE: ``I. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho``.

¹¹³ STJUE, de 27 de enero de 2022, C-788/19, apartado 19: ``[...] la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el «modelo 720» y las sanciones vinculadas al incumplimiento o al cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos. Esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo y constituye, por tanto, [...], una restricción a la libre circulación de capitales, [...]``.

¹¹⁴ BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

Ahora bien, el nacimiento de dicha responsabilidad queda supeditado a la concurrencia de varias condiciones que hacen complicado el éxito del procedimiento a favor del contribuyente y, por si fuera poco, el art. 34 LRJSP limita la indemnización a aquellos daños que se hayan producido en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la sentencia que declara que la norma es contraria al Derecho de la Unión.

En este sentido, y de acuerdo con el art. 32.5 LRJSP, el sujeto perjudicado debe haber obtenido una sentencia firme desestimatoria de un recurso en el que alegase que se estaba produciendo la infracción del citado Derecho de la Unión que luego se declararía.

Además, no sirve, para ser indemnizado, cualquier vulneración de la legalidad europea, sino una suficientemente caracterizada que guarde relación directa con el daño sufrido por los contribuyentes afectados.

Hasta aquí, podemos afirmar que estamos ante requisitos indudablemente exigentes, pero probables.

El verdadero obstáculo en relación con el caso que nos ocupa viene dado por el apartado a) del mencionado artículo 35.2: *“la norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares”*, pues es cuanto menos discutible que ese sea el objeto del régimen sancionador vinculado al Modelo 720.

Es importante señalar que, precisamente por restringir exageradamente la posibilidad de indemnizar, la Comisión Europea considera que se está vulnerando el principio de efectividad e interpuso un recurso por incumplimiento, en relación con la normativa española, ante el TJUE en 2020 (asunto C-278/20)¹¹⁵.

¹¹⁵ En este sentido, cabe señalar a ESAÚ ALARCÓN, quien se muestra muy en contra de los excesivos requerimientos contenidos en el articulado de la LRJSP al que nos hemos referido en el presente apartado del trabajo: *“Auguro ya que, el próximo palo europeo que va a recibir el gobierno va a ser, precisamente, por el cambio normativo sobre el régimen de responsabilidad patrimonial que se hizo en el año 2015”* https://cronicaglobal.elespanol.com/pensamiento/bendita-seguridad-juridica-modelo-720_596881_102.html Consultado el 25 de abril de 2022.

Con todo, cada contribuyente optará por la vía que más se adecúe a su caso para ver restituida su situación y habrá que esperar el pronunciamiento del TJUE sobre la compatibilidad con el Derecho europeo de los requisitos comentados sobre la responsabilidad patrimonial. Por ahora, no se revisarán las sanciones y liquidaciones que se hubiesen recurrido pero confirmado con sentencia firme desestimatoria salvo que se cumpla con las comentadas exigencias de la Ley 40/2015 en relación con la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas.

6. ESPECIAL REFERENCIA AL IMPACTO DE LA SENTENCIA EUROPEA EN LA DECLARACIÓN DE LAS MONEDAS VIRTUALES

Las monedas virtuales situadas en el extranjero, a diferencia del resto de criptoactivos¹¹⁶ y de los derivados financieros¹¹⁷, deberían constar en el Modelo 720 según la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal¹¹⁸ que introdujo en la DA 18ª LGT la obligación de informar sobre las mismas.

¹¹⁶ Sobre los NFTs, en particular, se pronuncia la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo (consulta vinculante núm. V0486-22), el 10 de marzo de 2022, y entiende que estos no participan de la naturaleza criptomonedas.

También distingue los citados NFTs de las criptomonedas GALLEGO LÓPEZ, al definirlos como criptoactivos no fungibles, esto es, que no pueden sustituirse por otros, habida cuenta de que son elementos únicos, con características especiales, por encontrarse vinculados a un elemento patrimonial que existe previamente. GALLEGO LÓPEZ, Juan Benito: "El intercambio automático de información tributaria ante el reto de los criptoactivos". En *Revista española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 193, 2022, págs. 98 a 101.

¹¹⁷ Los instrumentos financieros derivados no deben incluirse en el 720 porque "no tienen la consideración de valores o derechos representativos de la participación en entidades jurídicas, ni de la cesión a terceros de capitales propios" (consulta vinculante núm. V1433/2017, de 6 de junio de 2017, de la Subdirección General de Tributos), quedando así fuera del ámbito objetivo del art. 42 ter RGAT.

Cabe precisar que un derivado financiero, también conocido como instrumento derivado o producto derivado, es un producto financiero cuyo valor se basa en el precio de otro activo llamado activo subyacente. En relación con esta cuestión, vid. <http://www.ipyme.org/es-ES/InsFinan/Paginas/DetalleInstrumento.aspx?Nombre=Mercados+de+producto+s+derivados+en+Espa%C3%B1a> y <https://www.cnmv.es/portal/Inversor/Derivados.aspx> Consultados el 3 de junio de 2022.

¹¹⁸ BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021.

No obstante, según ha confirmado la AEAT¹¹⁹, no se exigirá su declaración informativa respecto al ejercicio 2021.

Es entendible que se discuta el intento de controlar la utilización de las criptomonedas con el objetivo de luchar contra el fraude, cuando ni si quiera existe en el ordenamiento jurídico español una regulación legal expresa sobre las mismas¹²⁰.

El desarrollo reglamentario de esa obligación relativa a las monedas virtuales está por llegar, tal y como se recoge en la Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022: `` [...] en el ejercicio 2022 se desarrollarán reglamentariamente las nuevas obligaciones de información sobre monedas virtuales introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio. [...] Previsiblemente, la primera información sobre estos activos virtuales estará disponible en 2023 respecto del ejercicio 2022. [...]``.

Para 2023 se pretende haber introducido un nuevo Modelo, el 721, dedicado exclusivamente a la declaración de criptoactivos, con independencia de su ubicación geográfica¹²¹.

¹¹⁹ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GI34.shtml> Consultado el 3 de mayo de 2022.

¹²⁰ En este sentido, cabe señalar la posibilidad de encontrar referencias a las monedas virtuales en la normativa anti-fraude. Concretamente, el art. 1.5 LPBC dispone:

``5. Se entenderá por moneda virtual aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente``.

No obstante, para lograr con éxito el pretendido control de las citadas monedas virtuales, mediante declaraciones completas y correctas, falta, en el ámbito tributario, una regulación específica sobre las mismas, capaz de solventar las dudas que se generan, en torno a su declaración, en los contribuyentes.

¹²¹

https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/hacienda-retrasa-2023-strip-tease-criptomonedas.html Consultado el 23 de mayo de 2022.

A este respecto, SEDEÑO LÓPEZ¹²² señala que un nuevo modelo es mejor opción que introducir la obligación de declaración en otro ya existente.

A juicio de DEL CAMPO Y ESAÚ ALARCÓN¹²³, tanto el Modelo 720 como el 721 desaparecerán, sirviendo la autoliquidación del IRPF y del IP para proporcionar la información requerida por la obligación de información¹²⁴. En este sentido, y en relación con la declaración de monedas virtuales a la que dedicamos este último epígrafe de nuestro trabajo, cabe señalar que se ha incluido este año, en el modelo del IP, un apartado específico para ello¹²⁵.

7. CONCLUSIONES.

Una vez desarrollado nuestro trabajo de investigación, las principales conclusiones alcanzadas son las siguientes:

¹²² Véase SEDEÑO LÓPEZ, José Francisco: "El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato". En *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2020, pág 221.

¹²³

https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/hacienda-retrasa-2023-strip-tease-criptomonedas.html
Consultado el 23 de mayo de 2022.

También es interesante la lectura de <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/02/02/61fa867ae5fdeade568b45da.html> (consultado el 5 de mayo de 2022), que refleja una opinión en el mismo sentido.

¹²⁴ El art. 5.1.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP requiere, a los contribuyentes residentes en España, información sobre los bienes y derechos de los que sean titulares "con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos". De esta manera, y recordando que el art. 2 de la Orden HAP/72/2013, analizado en el apartado 1.3.2. de nuestro trabajo, exige, a los citados contribuyentes, información en relación a los bienes y derechos de los que sean titulares en el extranjero, puede suceder que la información se proporcione de manera duplicada cuando proceda presentar ambas declaraciones.

En este sentido, el abogado CONSTANTINO VIDAL también parece señalar la viabilidad de que el Modelo 720 desaparezca y sea el Modelo 714 de Declaración de Patrimonio el cauce para cumplir con la obligación de información. Vid. <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/02/02/61fa867ae5fdeade568b45da.html> Consultado el 5 de mayo de 2022.

¹²⁵ Con anterioridad a la Orden HFP/207/2022, de 16 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2021, las monedas virtuales se venían incluyendo en el apartado genérico de «Demás bienes y derechos de contenido económico».

Primera.- La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero responde a la exigencia de lucha contra el fraude que el art. 325 TFUE impone a los EEMM.

Segunda.- Aunque el objetivo perseguido es legítimo, la normativa era controvertida por excederse de lo necesario para alcanzarlo, siendo las modificaciones relativas al régimen sancionador totalmente necesarias para restituir la seguridad jurídica.

Se ha destacado que la propia declaración, en sí misma, es tan amplia que puede considerarse desproporcionada y capaz de disuadir a los españoles de poseer activos en el extranjero. No obstante, el TJUE centra su reproche únicamente en el régimen sancionador y la citada obligación se mantiene.

Tercera.- Mediante la supresión del régimen sancionador específico de la declaración informativa se consigue sancionar de igual manera la no presentación o presentación incorrecta del Modelo 720 y la no presentación o presentación incorrecta de cualquier autoliquidación o declaración dentro de un contexto puramente nacional.

La similitud de las infracciones es tan evidente que la diferencia que existía entre las multas de una y otra era, ciertamente, injustificable. La situación de quien tiene bienes y derechos en el extranjero es, en principio, comparable a la de quien no los tiene, pues existen vías para el intercambio de información entre los EEMM. Por ello, no es lógico que la falta de presentación o presentación incompleta del Modelo 720 se sancione con un importe mínimo entre 15 y 50 veces superior al que genera la misma conducta pero referida a una declaración solo vinculada al contexto nacional.

Cuarta.- Se mantiene la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas pero se elimina el efecto de imprescriptibilidad por ser inadmisibles, habida cuenta de que en la existencia de la prescripción se manifiesta el principio de seguridad jurídica.

Habría sido factible y respetuoso con la legalidad comunitaria establecer un plazo de prescripción ampliado, que no indefinido, para aquellos activos situados en el

extranjero que no puedan conocerse, ni haciendo uso de un acuerdo de intercambio de información, por estar ocultos.

Quinta.- La declaración de incompatibilidad del Modelo 720 con el Derecho de la Unión Europea favorece las devoluciones de ingresos indebidos por parte de la Hacienda Pública a los contribuyentes que se hayan visto afectados por las sanciones en los últimos cuatro años.

También aquellos contribuyentes cuya situación es firme pueden, y merecen, recuperar las cantidades abonadas. La resolución del Tribunal les abre la puerta para dar inicio a dos posibles procedimientos: de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en aplicación de la norma declarada incompatible, y de responsabilidad patrimonial del Estado.

Tristemente, la posibilidad de percibir una indemnización de la Administración Pública por los daños causados queda supeditada, en la actualidad, a exigentes requisitos legalmente establecidos. No obstante, ya se ha denunciado ante el TJUE esta limitación extrema y se espera el pronunciamiento que obligue a su moderación y facilite, así, la restitución de la situación de los afectados por las desproporcionadas sanciones vinculadas al incumplimiento.

Sexta.- La AEAT no exige la declaración informativa de las monedas virtuales en el Modelo 720 relativo al ejercicio 2021 porque será durante el 2022 cuando se produzca el desarrollo reglamentario correspondiente.

A mí parecer, las monedas virtuales nunca deberían haberse incluido en el listado de la DA 18ª LGT. Que se pretenda reforzar el control tributario sobre las mismas al ser cada vez más populares es comprensible, pero también discutible habida cuenta de que siguen sin contar con una regulación específica en el ordenamiento jurídico tributario español y son muchas las dudas que suscita su tributación en los contribuyentes. Esa falta de consenso legal puede favorecer la comisión de errores que, hasta hace muy poco, habrían obligado a enfrentarse a un régimen sancionador completamente desproporcionado.

En cualquier caso, debe quedar clara su definición, naturaleza y las consecuencias fiscales de su tenencia. Más si se pretende su declaración en el Modelo 720, la cuestión de cuándo se entiende que están en el extranjero.

Además, ¿por qué afectaría la obligación solo a las criptomonedas y no al resto de criptoactivos, como los NFTs? Ambos, aunque se distinguen por su fungibilidad, son bienes inmateriales que pueden ser objeto de compra-venta y que cuentan con un tratamiento fiscal similar (salvo en el IVA). En este sentido, se entendería la creación de un Modelo 721 para recoger toda clase de criptoactivos.

Séptima.- Tras investigar y comprender la polémica que ha suscitado, desde el primer momento, el Modelo 720, podemos concluir que no es descabellado pensar que acabará por desaparecer.

Facilitaría la tarea, no solo del contribuyente, sino también de la Administración, que toda la información relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero quedase íntegra y únicamente recogida en el Impuesto sobre el Patrimonio que, de hecho, ya incluye un apartado específico para la declaración de las monedas virtuales. Se evitarían los casos de información duplicada que tienen lugar cuando el contribuyente está obligado a presentar ambas declaraciones, y una mayor precisión caracterizaría a la información recopilada por abarcarse el patrimonio en una sola vez.

8. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel:

- *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2019.

ARMENTIA BASTERRA, Javier:

- ``Amnistía fiscal: ética y legalidad``. En *Zergak: graceta tributaria del País Vasco*, núm. 50, 2015.

CARRERAS MANERO, Olga:

- ``A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero``. En *Crónica Tributaria*, núm. 155, 2015. Recuperado de https://zaguan.unizar.es/record/69168/files/texto_completo.pdf

DÍAZ-PALACIOS, José Alberto:

- ``La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012``. En *Revista Análisis Tributario*, núm. 316. Recuperado de https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3918/fi_1403865771-at3162014.pdf?sequence=1&isAllowed=y

ESCANDÓN RUBIO, Isabel y LITA FERRIOLS, Esther:

- ``Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero``. En *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm. Extra 1, 2012. Recuperado de https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3610/documento/a12.pdf?id=4417_es

GALLEGO LÓPEZ, Juan Benito:

- ``El intercambio automático de información tributaria ante el reto de los criptoactivos``. En *Revista española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 193, 2022.

GARCÍA CARACUEL, María:

- ``La Obligación de Información de Bienes y Derechos en el Extranjero Como Instrumento de Lucha Contra el Fraude Fiscal``. En *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 43, 2014. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12589>

HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia:

- ``La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional``. En VV.AA., ABAD FERNÁNDEZ, Mariano (dir.) y HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (coord.): *Cuadernos Jean Monnet sobre*

integración europea fiscal y económica 4, Universidad de Oviedo, 2016.
Recuperado de
http://www.uniovi.net/jeanmonnet/documentos/archivos/Cuaderno_Jean_Monnet_4.pdf

LÓPEZ LÓPEZ, Hugo y CAMPIONE, Róger:

- ``La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz``. En *Economía: Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 3, 2012.

MARTÍN MORATA, Beatriz:

- ``Los acuerdos de intercambio de información``. En *Cuadernos de formación*, núm. 10, 2010. Recuperado de
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/10_06.pdf

MARTOS GARCÍA, Juan Jesús:

- ``Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio``. En *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2017.

PERELLÓ DOMÉNECH, Isabel:

- ``El juicio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional``. En *Jueces para la democracia*, núm. 28, 1997. Recuperado de
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/174691.pdf>

PÉREZ JORDÁ, Iván:

- ``Elementos de la prescripción de la infracción tributaria``. En *Revista de Derecho UNED*, núm. 24, 2019. Recuperado de
<https://revistas.uned.es/index.php/RDUNED/article/view/25435/20320>

ROZAS VALDÉS, José Andrés:

- ``El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero``. En *Revista técnica tributaria*, núm. 109, 2015. Recuperado de <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/68307/1/654450.pdf>

SANZ GÓMEZ, Rafael:

- ``Elusión tributaria y mercado común. Veinticinco años después de Maastricht``. En VV.AA., MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel / GARCÍA-ÁLVAREZ, Laura (dirs.): *El mercado único en la Unión Europea: balance y perspectivas jurídico-políticas*, Dykinson, Madrid, 2019.

SEDEÑO LÓPEZ, José Francisco:

- ``El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato``. En *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2020.

SEOANE LÓPEZ, Jesús:

- ``Modelo 720: buenos resultados por el mayor control``. En *El Economista Iuris&Lex*, núm. 130, 2015. Recuperado de http://s01.s3c.es/pdf/d/a/da1a7ed7463923fbc28f9dcf5287935c_iurix.pdf

SIMÓN ACOSTA, Eugenio Antonio:

- ``Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio``. En *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 847, 2012, pág. 3.

SOTO BERNABEU, Laura:

- ``Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero``. En *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2020.

ZAPATA GARCÍA, María Pilar:

- ``Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del Derecho de la Unión Europea``. En *Revista de Estudios Europeos*, núm. 71, 2018.

ZAPATERO GASCO, Alejandro:

- ``La cooperación fiscal internacional, una herramienta imprescindible para el buen funcionamiento del mercado interior de la UE``. En VV.AA., MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel / GARCÍA-ÁLVAREZ, Laura (dirs.): *El mercado único en la Unión Europea: balance y perspectivas jurídico-políticas*, Dykinson, Madrid, 2019.

WEBGRAFÍA

Agencia Tributaria. Sede electrónica:

- ``Modelo 720. Declaración Informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero`` en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GI34.shtml> Consultado el 3 de mayo de 2022.
- ``Modelo 720. Declaración Informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Preguntas frecuentes: sanciones y efectos`` en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/declaraciones-informativas/modelo-720-declaracion-sobre-bienes-derechos-extranjero/_preguntas-frecuentes/sanciones-efectos.html?faqId=768bf7803678f710VgnVCM100000dc381e0aRCRD Consultado el 25 de abril de 2022.

Ático Jurídico. Salcedo Abogados:

- ``TJUE: Jaque mate al régimen sancionador del modelo 720``, 27 de enero de 2022 en <https://aticojuridico.com/modelo-720-tjue/> Consultado el 26 de abril de 2022.

CCS Abogados:

- CAAMAÑO ANIDO, Miguel: ``Efectos y consecuencias de la anulación del régimen fiscal 720`` el 27 de enero de 2022 en <https://www.ccsabogados.com/actualidad/efectos-y-consecuencias-de-la-anulacion-del-regimen-fiscal-720/> Consultado el 26 de abril de 2022.

Comisión Europea:

- ``Procedimiento de infracción`` en https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/index_es.htm Consultado el 2 de abril de 2022.

Comisión Nacional del Mercado de Valores:

- ``Productos derivados`` en <https://www.cnmv.es/portal/Inversor/Derivados.aspx> Consultado el 3 de junio de 2022.

Crónica Global (El Español):

- ALARCÓN GARCÍA, Esaú: ``Bendita seguridad jurídica (sobre el modelo 720)`` , 28 de enero de 2022 en https://cronicaglobal.elespanol.com/pensamiento/bendita-seguridad-juridica-modelo-720_596881_102.html Consultado el 25 de abril de 2022.

Diccionario panhispánico del español jurídico:

- ``Elusión fiscal`` en <https://dpej.rae.es/lema/elusi%C3%B3n-fiscal> Consultado el 18 de marzo de 2022.
- ``Fraude de ley`` en <https://dpej.rae.es/lema/fraude-de-ley> Consultado el 18 de marzo de 2022.

DMS legal intelligence:

- DEL CAMPO ZAFRA, Alejandro: ``Motivos por los que el Modelo 720 (declaración informativa bienes en extranjero) es una obligación contraria al Derecho comunitaria y a la Constitución Española`` , 14 de marzo de 2014 en <https://www.consultingdms.com/motivos-por-los-que-el-modelo-720-declaracion-informativa-bienes-en-extranjero-es-una-obligacion-contraria-al-derecho-comunitario-y-la-constitucion-espanola/> Consultado el 23 de abril de 2022.
- DEL CAMPO ZAFRA, Alejandro: ``Jaque de Europa al Modelo 720 (Dictamen motivado)`` , 21 de marzo de 2017 en <https://www.consultingdms.com/jaque-europa-al-modelo-720-dictamen-motivado/> Consultado el 18 de abril de 2022.

El país:

- PÉREZ ROYO, Fernando: ``¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?``, 2 de mayo de 2012 en https://elpais.com/elpais/2012/05/02/opinion/1335954418_297652.html Consultado el 19 de abril de 2022.

Expansión:

- VIDAL RUIZ DE VELASCO, Constantino: ``¿Quo vadis 720?``, 2 de febrero de 2022 en <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2022/02/02/61fa867ae5fdeade568b45da.html> Consultado el 5 de mayo de 2022.

Jorge Cortés Abogado:

- ``Modelo 720: Devoluciones posibles tras Sentencia T.J.U.E.``, 2 de febrero de 2022 en <https://www.jorgecortesabogado.es/modelo-720-devoluciones-posibles-tras-sentencia-t-j-u-e/> Consultado el 25 de abril de 2022.

Kreston Iberaudit:

- ``Dictamen de la Comisión Europea acerca del Modelo 720``, 28 de diciembre de 2018 en <https://www.kreston.es/blog/dictamen-de-la-comision-europea-acerca-del-modelo-720/> Consultado el 5 de abril de 2022.

Ministerio de Industria, Comercio y Turismo:

- <http://www.ipyme.org/es-ES/InsFinan/Paginas/DetalleInstrumento.aspx?Nombre=Mercados+de+productos+derivados+en+Espa%C3%B1a> Consultado el 3 de junio de 2022.

Parlamento Europeo:

- ``Tratado de Roma (CEE)`` en <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/es/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome> Consultado el 18 de marzo de 2022.

Vozpópuli:

- ``Hacienda retrasa a 2023 el ‘striptease’ de los propietarios de criptomonedas’’, 22 de marzo de 2022 en https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/hacienda-retrasa-2023-strip-tease-criptomonedas.html Consultado el 23 de mayo de 2022.

