

LA REGULARIZACIÓN DEL MODELO 720: MARCO SANCIONADOR ACTUAL.

En breve comienza el plazo de presentación del Modelo 720, a través del cual se informa a Hacienda de los bienes y derechos en el extranjero. El marco sancionador ha sido modificado por imperativo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, haciéndolo más benévolo para el contribuyente.

Pero, ¿qué ocurriría si ahora un contribuyente intenta presentar extemporáneamente el Modelo 720 de un ejercicio anterior?.

En este sentido el legislativo procedió a modificar el marco regulatorio del Modelo 720 a través de la Ley 5/2022:

- Artículo 39.2 LIRPF:

“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.”

- DA18ª Ley 58/2003:

“Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

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:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

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.

Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.»

En cuanto al régimen sancionador en sí, indicar que la Ley 5/2022 vino a eliminar, en consonancia con la Sentencia del TJUE, el régimen específico sancionador de este modelo. Siendo así, para determinar la posible infracción cometida en caso de proceder a la regularización, entendemos que habría que acudir al régimen sancionador general, en concreto a lo dispuesto en el artículo 198 LGT:

“Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

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

La infracción prevista en este apartado será leve.

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

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

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

(...)”

Siendo así, entendemos que, en caso de regularización con actuación de la Administración, estaríamos a lo dispuesto en el artículo 198.1 LGT, mientras que, si se regulariza sin requerimiento previo, se aplicaría lo dispuesto en el artículo 198.2 LGT.

En relación con la ganancia no justificada, se eliminó el párrafo que establecía la imprescriptibilidad en caso de no presentación del Modelo 720. Siendo así, en caso de que la Administración imputara una ganancia no justificada con la regularización, consideramos que bastaría con demostrar que se era titular de los bienes y derechos en ejercicios ya prescritos o bien demostrar o justificar la existencia de dicha ganancia.

En base a todo lo expuesto llegamos a las siguientes conclusiones:

- La presentación extemporánea de la declaración ya no lleva asociado un régimen sancionador específico, sino que iría por la vía del artículo 198 LGT.
- En cuanto a la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por la falta de presentación del Modelo, se eliminó lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 39 LIRPF, que determinaba la imprescriptibilidad de esa ganancia.

Lo anterior no obsta que la Administración pueda imputar por la vía del antiguo 39.1 LIRPF (actual artículo 39 LIRPF) una ganancia no justificada. Ya no se parte de una presunción por la falta de presentación del Modelo 720, sino que la Administración ha de probar que la tenencia, declaración o adquisición de bienes y derechos no se corresponde con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente.

Es decir, no se ha eliminado la posibilidad de imputar una ganancia no justificada, pero ya no se encuentra asociada a la falta de cumplimiento por el Modelo 720, sino se remite con carácter general a la falta de coincidencia de “lo que se declara” y “lo que se posee”.

Salvo mejor opinión

