

El modelo 720 y los contribuyentes obligados a declarar. Algunas consideraciones prácticas. Efectos derivados de la sentencia del TJUE de 27/1/2022



El Modelo 720 es una declaración informativa a presentar ante la AEAT en el primer trimestre del año siguiente al que vienen referidos los bienes, por los residentes fiscales en territorio español en el cumplimiento de su obligación de informar de determinados bienes y derechos situados en el extranjero.

Así, deben presentar el Modelo 720 todas las personas físicas residentes, ejerzan o no una actividad económica, las sociedades residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes y entidades en atribución de rentas del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (herencias yacentes, comunidades de bienes...).

Autor:

Antonio Martínez Alfonso

Técnico de Hacienda
Doctor en Económicas

¿Qué bienes y derechos hay que declarar?

Existen tres grupos o categorías de bienes a incluir en la declaración:

- 1.- Cuentas en entidades financieras en el extranjero,
- 2.- Valores situados en el extranjero, que incluye acciones, participaciones, bonos, seguros de vida e invalidez, y rentas tempo-

rales o vitalicias percibidas por la entrega de una cantidad de dinero a entidades situadas en el extranjero y

3.- Inmuebles y derechos sobre los mismos (usufructo, multipropiedad...).

Y ello siempre que el valor de cada grupo supere los 50.000€ a 31/12. Por tanto, No existe obligación de volver a presentar declaración informativa sobre los mismos bienes (siempre que no cese la titularidad sobre los mismos) salvo que el valor conjunto para cada grupo experimente un incremento superior a 20.000 € respecto al valor de los bienes que determinó la obligación de declarar en un ejercicio anterior. Sin embargo, si una persona que presentó en su momento la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, fallece por ejemplo a lo largo del ejercicio 2023, sí que existe obligación de informar sobre la extinción de la titularidad ocasionada por el fallecimiento o de cualquier otra cancelación de bienes y derechos respecto de los que ya se presentó o se tuvo la obligación de presentar declaración informativa. Evidentemente esta declaración la tendrán que presentar en el plazo establecido (1-1-2024 al 31-03-2024) sus herederos.

Y tenemos que recordar que a los efectos de esta declaración informativa, los bienes y derechos se podrán valorar por cualquiera de los medios establecidos en los artículos 15 o 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, o por su valor de cotización a 31 de diciembre, sin embargo para el caso de cuentas o depósitos en el extranjero debe tomarse el valor mayor del saldo a 31/12 o del saldo medio del último trimestre, aplicando en todo caso a los valores de adquisición el tipo de cambio vigente a 31 de diciembre del ejercicio al que corresponde la información declarada. No obstante, en el caso de que cese la titularidad de una cuenta, o de valores durante el ejercicio, tal que exista obligación de declarar, deberá utilizarse para determinar el saldo, el tipo de cambio vigen-

te en la fecha del cese de esa titularidad.

Por tanto, aquellos bienes no recogidos en cualquiera de las categorías anteriores no deben ser informados en el modelo 720.

Así las cosas, ¿Existe obligación de informar sobre bienes tales como: obras de arte, barcos, lingotes de oro (físicos), joyas, efectivo no depositado en cuentas, opciones sobre acciones, derechos de crédito no representados por valores, planes de pensiones, etc, que una persona tenga en el extranjero?

La respuesta es obvia, No existe obligación de información sobre estos bienes entendidos como tales.

Y por las criptomonedas que se posean en el extranjero???, pues en el ejercicio 2022 cuya declaración se presenta desde el 1-1-2023 a 31-03-2023 tampoco, y ello sin perjuicio de que previsiblemente deba informarse respecto de las mismas en un nuevo modelo, el 721 que con toda seguridad se aprobará a lo largo de 2023 y cuya obligación lo será desde el propio ejercicio 2023, cuya presentación será desde el 1-1-2024 al 31-03-2024.

Si bien esta declaración no ha sufrido muchos cambios desde que se creó la obligación de presentar la misma, y además la AEAT ha ido aclarando los criterios en relación al modo de computar los bienes y la valoración de los mismos a través de las consultas y las preguntas frecuentes publicadas en la página web, sí que se ha producido un cambio muy importante en los efectos que puede tener para el contribuyente la no presentación de la misma, o bien la presentación fuera de plazo.

Así pues, se ha producido un giro de 180º, y ello a través de la SENTENCIA DEL TJUE DE 27/1/2022 (ASUNTO C-788-19), de forma que el TJUE en esta sentencia ha examinado la obligación de declarar los bienes y derechos en el ex-

tranjero a la que están sometidos los residentes en España desde el 2012 a través del modelo 720, así como el régimen tributario y sancionador que el legislador español había establecido para los casos de no presentación de la misma o por la presentación fuera de plazo.

Así tenemos que recordar que los activos en el extranjero no declarados, de detectarse, se considerarían ganancias de patrimonio no justificadas y tributarían en el último ejercicio no prescrito, y lo único que podría oponer el interesado era que “la titularidad de los bienes o derechos se correspondía con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto”. Por tanto, el contribuyente no podría oponer que el activo ya lo tenía en un ejercicio prescrito, como sí podría hacer con activos no cubiertos por el modelo 720.

Esta medida impositiva se complementaba con dos tipos de sanciones:

1) Por un lado, una sanción del 150 % de la cuota a pagar por considerarse el activo como una ganancia de patrimonio no justificada, y

2) Por otro lado, se podían imponer sanciones fijas por presentar fuera de plazo o incorrectamente el modelo, que llegaban a alcanzar 5.000 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros.

Pues bien, el TJUE declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en relación con la libre circulación de capitales en los siguientes aspectos:

1.- Al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de esta obligación informativa 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.

El Tribunal señala que esta medida no solo produce un efecto de imprescriptibilidad, sino que también permite a las autoridades tributarias cuestionar una prescripción ya consumada y que las consecuencias “de tal gravedad” son contrarias al principio fundamental de seguridad jurídica.

2.- Al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de esta obligación con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los activos, que puede acumularse con multas de cuantía fija.

Al respecto, el Tribunal toma en consideración, en primer lugar, que estaríamos ante una obligación informativa (y no ante una obligación material de pago del impuesto) y, en segundo lugar, que el elevado tipo sancionador le confiere un carácter extremadamente represivo y confiscatorio, además de que este régimen sancionador no lo está para los bienes o rentas situados en el territorio español.

3.- Al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de esta obligación informativa 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.

Por tanto concluye en que estas medidas, son contrarias al derecho de la Unión Europea.

A tenor de lo expuesto, la sentencia del TJUE implica que con efectos desde la misma:

1.- No se podrán imponer las sanciones descritas (multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las can-

tidades correspondientes al valor de los activos, así como las multas de cuantía fija de 5.000€ por dato o conjunto de datos con un mínimo de 10.000€).

2.- No se producirá tampoco el efecto de imprescriptibilidad, cuya prescripción queda conforme a la regla general según lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT (4 años), pudiendo el contribuyente invocar que tales bienes se han adquirido con rentas obtenidas en ejercicios prescritos y siendo así no procederá efectuar regularización alguna.

3.- La sentencia no afecta a la obligación propiamente dicha de presentar el modelo 720, que tendrá que seguir cumpliéndose, en su caso.

La adaptación de la normativa nacional al contenido de dicha sentencia, se ha hecho a través de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas, y también se ha modificado el régimen jurídico de infracciones y sanciones para la declaración informativa (modelo 720) regulado en la disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria.

Veamos a continuación como queda el régimen sancionador que se podrá aplicar a los contribuyentes que no presenten o que presenten fuera de plazo tal declaración informativa.

A.- En el supuesto de que no se presente la declaración informativa, Modelo 720, existiendo obligación de presentarla respecto de alguna de las tres obligaciones de información, el régimen sancionador aplicable es el régimen general establecido en el artículo 198 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Su desarrollo reglamentario se contiene en los artículos 14 y 15 del Real Decreto

2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Dicho artículo (tanto en la Ley como en el Reglamento) regula la infracción tributaria y la sanción a imponer por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Estas sanciones se aplican de forma independiente para cada una de las tres obligaciones de información contenidas en la declaración informativa modelo 720, al constituir cada una de ellas una obligación de información distinta, y supone según establece el apartado 1, una multa fija por cada una de ellas de 200€ o 100€ si se presenta motu proprio sin haber sido requerido previamente por la administración.

No obstante el Apartado 1 cuarto párrafo del referido artículo dispone: *“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.”*

Pues bien, entendemos que ese será el régimen sancionador aplicable, y no la cuota fija de los 200€ o 100€, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, y también en este último caso, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Y habrá que estar a lo dispuesto en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RGAT, que recogen cada una de las tres obligaciones de información contenidas en la declaración informativa (modelo 720) y establecen asimismo la definición relativa a los conceptos: “dato” y “conjunto

de datos” a efectos de la imposición de sanciones por la comisión de la infracción tributaria señalada.

B.- En el supuesto de que un obligado tributario tenga que presentar el Modelo 720 y presente la información omitiendo o consignando datos/conjuntos de datos de forma incompleta, inexacta o falsa, el régimen sancionador aplicable es también el régimen general establecido en el artículo 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Su desarrollo reglamentario se contiene en los artículos 14 y 15 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Dicho artículo regula la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico para la Hacienda Pública, y también el régimen de infracciones y sanciones se establece de forma independiente para cada una de las tres obligaciones de información.

Así, el apartado 5 del referido artículo dispone: *“Tratándose de requerimientos individualizados o 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, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.”*

Por último avanzamos que el modelo 721 que se aprobará en breve, será el formulario mediante el cual los tenedores de criptomonedas (los beneficiarios, autorizados y apoderados) informarán a la Agencia Tributaria sobre su patrimonio en monedas virtuales en la declaración del ejercicio 2023. El plazo de presentación del formulario será entre el 1 de enero y

el 31 de marzo de 2024 Presumiblemente solo tendrán que cumplimentarla aquellos tenedores cuyas carteras tengan un valor mínimo de 50.000 euros.

La información a incluir será la siguiente:

- Datos personales del declarante: número de identificación fiscal, nombre y apellidos, dirección, número de teléfono.

- Número de monedas del inicio y las que quedan en el balance final a 31 de diciembre, dejando constancia de las que se han recibido y las que se han enviado.

- Unidades de moneda virtual declaradas (cotización media a 31 de diciembre).

- Información acerca de la plataforma que custodia los activos (nombre, domicilio, NIF o número de identificación en el país de residencia).

- Código del país de residencia fiscal del sujeto o entidad en cuestión.

- Código del país en el que se encuentre «el domicilio de la persona o entidad» que proporciona estos servicios de salvaguarda.

- Claves públicas vinculadas a la moneda virtual objeto de declaración y que identifican el monedero electrónico del declarante en el que se encuentra la criptomoneda en cuestión.

Y estos activos cripto se valorarán tomando la cotización media a 31 de diciembre que ofrezcan las principales plataformas de negociación o, en su defecto, se utilizarán los mecanismos comúnmente utilizados de valoración que proporcionen una estimación razonable del valor de mercado en euros.

También se aprobarán durante este ejercicio 2023 los modelos 172 y 173 deberán presentarse por las empresas o profesionales con residencia fiscal en España

que participan en el negocio de las criptomonedas, tales como creadores de monedas, agencias de cambio, monederos virtuales; o quienes presten servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad.

Así, el modelo 172 de Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales, obligará a las personas físicas o jurídicas que deberán declarar los saldos de monedas virtuales propios y de sus clientes; en concreto, los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales, a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores de servicios de cambio de las citadas monedas si también prestan el mencionado servicio de tenencia.

Esta información deberá incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades a quienes correspondan en algún momento del año las claves criptográficas privadas, ya sea como titulares, autorizados o beneficiarios, las claves públicas vinculadas a dichas claves privadas y los saldos a 31 de diciembre.

Y el modelo 173 será la Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales, que obligará a estas empresas creadoras de mercado a declarar todas las operaciones que realicen, tanto en España como en el extranjero. Entre ellas se incluyen la adquisición, transmisión, permuta y transferencia, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación.

El modelo 173 también afectará a los que realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

Ambos modelos tendrán carácter anual y su plazo de presentación será el mes de enero del año siguiente al que se corresponda la información declarada (Enero de 2024 respecto de los saldos y operaciones realizadas en 2023).