



Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión

Esaú Alarcón García

*Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU
Académico correspondiente de la RAJyL*

Extracto

En el presente estudio se analizan las cuestiones más destacadas del dictamen motivado emitido por la Comisión Europea con relación a un procedimiento de infracción seguido frente a la regulación española de la obligación de información para determinados bienes y derechos en el extranjero, poniendo en relación las conclusiones extraídas por el organismo europeo con los principios constitucionales y las libertades comunitarias que este novedoso deber informativo podría quebrantar.

Palabras clave: obligación informativa; activos en el extranjero; modelo 720; ganancia no justificada; imprescriptibilidad; procedimiento de infracción; Comisión Europea; dictamen motivado.

Cómo citar: Alarcón García, E. (2019). Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 69-90.



End of the infringement procedure against the 720 form: A report needed of reflection

Esaú Alarcón García

Abstract

The present study analyzes the reasoned opinion issued by the European Commission in relation to an infringement procedure followed against the Spanish regulation of the reporting obligation for goods and rights abroad, relating the conclusions drawn by the European organism with the constitutional principles and the community liberties tat this new informative report could infringe.

Keywords: reporting obligation; assets abroad; 720 form; non justified capital gains; imprescriptibility; infringement procedure; European Commission; reasoned report.

Citation: Alarcón García, E. (2019). Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 69-90.



Sumario

1. La cuestión litigiosa en España
 2. La cuestión litigiosa en Bruselas
 3. La perspectiva de la comparabilidad y de la existencia de una restricción a las libertades comunitarias
 4. La perspectiva de la justificación de la medida restrictiva
 5. La justificación de la ausencia de plazo de prescripción para la imputación de una ganancia no justificada específica para activos en el extranjero
 6. La justificación de las multas pecuniarias fijas por incumplir o cumplir intempestiva o incorrectamente la obligación informativa
 7. La justificación de la multa pecuniaria proporcional del 150 % de la ganancia no justificada específica
 8. La conclusión que extrae la Comisión
 9. La cuestión litigiosa con relación a países terceros
- Referencias bibliográficas

1. La cuestión litigiosa en España

La declaración informativa de bienes en el extranjero nace tras y a consecuencia de un procedimiento de amnistía fiscal o, técnicamente hablando, de regularización tributaria especial. En este orden de cuestiones, se puede considerar al nuevo deber informativo como una de las medidas estrella de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre).

El final del plazo reglamentario para cumplir con el novedoso deber informativo por primera vez, a través de una orden ministerial que configuró el desde entonces temido modelo 720¹, se situó en el día 30 de abril de 2013 si bien, en los ejercicios ulteriores, dicho formulario debe presentarse, en su caso, en un plazo que finaliza el 31 de marzo de cada año natural.

El 28 de julio de 2014 un obligado tributario, al que denominaremos en lo sucesivo «el jubilado de Granada» o «el jubilado», presentó intempestivamente, a través de un colaborador, un formulario informativo de bienes y derechos en el extranjero, modelo 720, correspondiente al ejercicio 2012. En la declaración se incluían tres registros, correspondientes todos ellos a la clave V –valores– relativos a unos fondos y acciones de valor conjunto 340.000 euros aproximadamente. Estas inversiones pertenecían a una cuenta de valores titularidad del jubilado que, a pesar de haber ganado la prescripción, no fueron declarados en la amnistía fiscal de 2012 por mero desconocimiento del contribuyente².

¹ Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

² No sería descartable que muchos ciudadanos tampoco se decidieran a acudir a la citada amnistía fiscal por la desconfianza que generaba el procedimiento de regularización diseñado por el ministerio, así como las propias amenazas vertidas por el ministro. La ulterior declaración de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional, en su Sentencia 73/2017, de 8 de junio, sin efecto práctico alguno, supone la confirmación de estos temores.

En fecha 5 de marzo de 2015 fue dictado electrónicamente un acuerdo de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación frente al citado jubilado, por los conceptos impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF, en lo sucesivo) y declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, periodos enero de 2012 a diciembre de 2012.

Tras dos escasas visitas a la sede de la Inspección, en fecha 26 de mayo de 2015, se formalizó acta de disconformidad por el concepto IRPF del periodo impositivo 2012, regularizando la situación del contribuyente al incluirse una ganancia no justificada de patrimonio por el importe de los activos foráneos declarados extemporáneamente, lo que dio lugar a una cuota tributaria de unos 170.000 euros, junto con unos intereses de demora de 20.000 euros más, derivados del mandato legal de imputar temporalmente dicha ganancia al último periodo no prescrito o 2012, si este año fuera posterior.

Del mismo modo, en idéntica fecha, se comunicó al jubilado el inicio de un expediente sancionador, tramitado mediante procedimiento abreviado, incorporando la propia propuesta de sanción de 254.000 euros, al aplicar la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, que prevé una sanción automática y proporcional del 150 % de la cuota dejada de ingresar en caso de aplicarse la ganancia no justificada prevista para la falta de declaración de bienes y derechos en el extranjero en el novedoso artículo 39.2 de la Ley del IRPF, resultante de la modificación operada en dicha norma también por la propia Ley 7/2012.

En fecha 12 de junio de 2015 el contribuyente presentó electrónicamente una serie de alegaciones ante el inspector-jefe frente al acta de disconformidad por el concepto IRPF 2012 y el expediente sancionador abierto conjuntamente.

El 10 de noviembre de 2015 son emitidos electrónicamente por el inspector regional un acuerdo de liquidación por el concepto IRPF 2012 y un acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, confirmando las previas propuestas de liquidación y sanción, sin tener en cuenta las alegaciones formuladas por el contribuyente.

Formulada por vía electrónica, en fecha 23 de diciembre de 2015, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción citados, y habiendo transcurrido el plazo de un año previsto en el artículo 240 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en lo sucesivo), sin haberse resuelto, el contribuyente procedió a presentar, en fecha 17 de febrero de 2017, escrito formulando recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional por silencio administrativo.

En el seno de dicho procedimiento fue obtenido el dictamen motivado de fecha 15 de febrero de 2017, dirigido al Reino de España al amparo del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE o los Tratados, en lo sucesivo), cuya comunicación a las autoridades españolas fue hecha pública mediante nota de prensa de la Comisión Europea de fecha 17 del mismo mes.

2. La cuestión litigiosa en Bruselas

Varios ciudadanos, asociaciones y un despacho de abogados balear decidieron denunciar ante la Comisión Europea los términos en que la Ley 7/2012, antes citada, obligaba a declarar bienes y derechos en el extranjero tras su entrada en vigor, a través de las peticiones siguientes: 0393/2013, la cual fue admitida a trámite el 11 de noviembre de 2013; 0478/2013, admitida a trámite el 15 de noviembre de 2013; 0566/2013, admitida a trámite el 19 de noviembre del mismo año de gracia y 1826/2013.

Tras la admisión a trámite de las denuncias, de conformidad con el artículo 258 del TFUE, el organismo comunitario procedió a abrir una investigación formal, primer paso para convertir los acontecimientos en un procedimiento de infracción frente al Reino de España, cuya conclusión a través de un dictamen motivado resulta ser la antesala habitual de un cambio normativo interno o de un procedimiento judicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE o Tribunal de Luxemburgo, en lo que sigue).

Dentro del proceso inquisitivo, la Comisión dio audiencia a los representantes de la Administración tributaria española, con quienes mantuvo una reunión oficial en la primavera –mayo– de 2014.

A principios de 2015, los diversos denunciados fueron recibiendo contestaciones por parte de la Comisión Europea, mediante escritos estereotipados que, en lo que interesa, consideraban que los servicios del organismo europeo encargados de dichos asuntos habían llegado a la conclusión de que debía dar curso a las quejas planteadas con relación a algunos de los temas planteados en las denuncias. En concreto, continuaría con la investigación con relación a las consecuencias de una presentación fuera de plazo, errónea o por medios distintos de los telemáticos del formulario informativo de bienes y derechos en el extranjero, tanto en lo relativo con los aspectos punitivos de la normativa en cuestión como con el tratamiento tributario de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas³.

Por los términos en que se expresaba el organismo comunitario, las autoridades españolas habían asegurado a la Comisión dos aspectos de gran importancia en materia punitiva. El primero, que «la imposición de multas no es automática y se tienen en cuenta las circunstancias objetivas de cada caso concreto y el comportamiento del contribuyente»; el segundo, que «las sanciones aplicadas en el supuesto de una declaración fuera de plazo realizada por el contribuyente de forma voluntaria son notablemente inferiores a las impuestas en caso de no declaración o declaración errónea⁴».

³ EU Pilot 5652/13/TAXU, que engloba también las denuncias CHAP(2013)1826 y CHAP(2013)1144.

⁴ Carta de contestación EU Pilot 5652/13/TAXU.

El tiempo ha demostrado la mendacidad de las palabras que los representantes del fisco español trasladaron a las autoridades europeas pues, poco antes de que Hacienda recibiera la carta de emplazamiento de la Comisión Europea por la que, definitivamente, se acabó dando inicio a un procedimiento de infracción, la praxis ya demostraba que la Agencia Tributaria había remitido de forma masiva y sistemática comunicaciones de apertura de expedientes sancionadores formales por todas y cada una de las declaraciones informativas de bienes y derechos en el extranjero –modelo 720– presentadas fuera del plazo reglamentario correspondientes al ejercicio 2012. En ese ínterin, precisamente, se dio comienzo al procedimiento inquisitivo frente al jubilado de Granada, al que se ha hecho mención en el epígrafe anterior.

Con este tipo de actuaciones, la Hacienda española estaba yendo contra sus propias palabras, pues ya no se trataba, como le trasladó a la Comisión Europea de «un único caso o un número reducido de casos posiblemente aislados de aplicación incorrecta de una disposición nacional que infrinja el Derecho de la UE [...] en el sentido de que la práctica administrativa analizada implique sistemáticamente una rigurosa penalización de todas las infracciones menores relacionadas con la declaración, aun cuando no exista ninguna repercusión sobre la deuda tributaria del contribuyente⁵».

Siguiendo con la exposición diacrónica de las denuncias ante la Comisión, en la contestación que dio la autoridad europea a los denunciantes, se les transmitía la información sobre las investigaciones llevadas a cabo hasta entonces, con el objetivo de darles audiencia para que pudieran alegar lo que estimaran conveniente, aportando la documentación probatoria que consideraran pertinente en forma de contrarréplica a los argumentos que habían esgrimido los representantes del erario público español.

El abogado balear Del Campo Zafra (2015, p. 11) se encargó de comunicar a las autoridades europeas el caso del citado contribuyente granadino al que se le aplicó la nueva normativa cuestionada, «en que Hacienda se olvida de aquellas promesas y aplica sin rubor, y con toda su crudeza, los dos aspectos de la normativa cuestionados por el ejecutivo comunitario: imprescriptibilidad y sanciones desproporcionadas (150 por ciento)».

Finalmente, el 19 de noviembre de 2015 las autoridades patrias recibieron la comunicación de la carta de emplazamiento que, preceptivamente, supone el comienzo del procedimiento de infracción frente al Reino de España. Como señalan textualmente las notificaciones que la Comisión Europea remitió a los denunciantes para comunicarles su decisión, «la Comisión ha incoado un procedimiento de infracción contra España (con referencia 2014/4330), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, mediante el envío de una carta de emplazamiento el 19 de noviembre de 2015.

⁵ *Idem* anterior.

Este trámite constituye la primera fase del procedimiento de infracción de la UE. La Comisión ha otorgado a España dos meses para responder; en ausencia de una respuesta satisfactoria, la Comisión podría remitir a dicho Estado miembro un dictamen motivado. [...]»⁶.

Es sabido que la reacción del Gobierno de la Nación no fue ni mucho menos asumir los consejos del organismo europeo, sino responder con unas prolijas alegaciones complementarias que fueron estudiadas por la Comisión, a pesar de que no aportaban nada nuevo al procedimiento.

También los denunciantes aprovecharon ese momento procesal para llevar a cabo actuaciones en defensa de su postura. Así, Del Campo Zafra contestó a la carta de emplazamiento de la Comisión que iniciaba el procedimiento de infracción mediante una misiva de 7 de enero de 2016 en la que ponía de manifiesto al organismo europeo una serie de ejemplos de la desproporción de las medidas previstas en la Ley 7/2012. Son de interés las conclusiones de su escrito, que hizo público a través de su página web: «muchísimas personas a las que Hacienda ha exigido las sanciones formales (a partir de 1.500 euros, y mucho más según el número de datos) deciden no impugnarlas ante el temor (AUTÉNTICO TERROR) de que Hacienda les pueda aplicar también las otras dos sanciones y consecuencias más graves, que suponen una auténtica espada de Damocles. Ahora ya estamos en condiciones de afirmar que existe una práctica administrativa que implica sistemáticamente una rigurosa penalización de todas las infracciones menores relacionadas con la declaración, aun cuando no exista ninguna repercusión sobre la deuda tributaria del contribuyente y aun cuando sea el propio contribuyente el que facilita la información voluntariamente aunque fuera de plazo⁷». Por su parte, otro denunciante, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF, en lo sucesivo) tuvo una reunión, en mayo de 2016, con los funcionarios encargados de la llevanza del procedimiento de infracción en Bruselas, que sirvió para facilitarles información de casos en los que se había aplicado la normativa enjuiciada, paradigmáticos de su desproporción, carencias constitucionales y contradicción con las libertades del TFUE.

Con estos antecedentes, el dictamen motivado por el que se daba por concluido el procedimiento de infracción no fue remitido al Reino de España hasta el 15 de febrero de 2017, como ya se ha expuesto en el primer apartado.

⁶ La carta en cuestión, remitida a todos los denunciantes para notificarles lo acontecido, transforma las denuncias respectivas en un procedimiento de infracción con una única referencia, la 2014/4330 «certains traits de l'obligation de déclaration informative sur avoirs sis à l'étranger (Modelo 720)». Así, la denuncia efectuada por la AEDAF, n.º 1826/2013, abre el procedimiento de infracción 2015/4116, reconduciéndolo a la referencia 2014/4330 antes citada; por su parte, la denuncia efectuada por DMS consulting, n.º 713/2013, es precisamente la que abre el procedimiento de infracción 2014/4330.

⁷ Vide <<http://www.consultingdms.com>>.

Según rezaba la nota de prensa en la que se daba conocimiento público del dictamen, «la Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE⁸».

En el momento en que se recibió ese dictamen, las circunstancias políticas del Reino de España no acompañaban ciertamente para un cambio normativo, pues ni siquiera era posible que los partidos políticos formaran mayoría suficiente para nombrar un Gobierno tras las elecciones. De esta manera, el ministerio solicitó una prórroga, no contemplada en la normativa europea, del plazo de requerimiento para solventar las deficiencias de la normativa, aprovechando la situación para presentar nuevas alegaciones ante el organismo comunitario.

Sin embargo, lo cierto es que desde esa fecha han transcurrido dos años sin que la Comisión Europea haya remitido el expediente al Tribunal de Luxemburgo, no existiendo ahora mismo impedimento político alguno para efectuar la reclamada modificación normativa⁹.

Las estadísticas de los informes de la propia Comisión Europea sobre el cumplimiento del derecho comunitario avalan la condición del Reino de España como incumplidor recalcitrante. En efecto, a finales de 2014 existían 61 procedimientos de infracción incumplidos en todo el territorio europeo, siendo España el país a la cabeza de los incumplidores, con 8 sentencias del Tribunal de Luxemburgo inaplicadas y por delante de países como Polonia, con 7, o Grecia, con 6. Asimismo, España tenía abiertos 37 procedimientos *EU Pilot* por denuncias sobre normativa que, presuntamente, incumple los principios de los tratados europeos, como la que varios contribuyentes hicieron del modelo de información de bienes y derechos en el extranjero. En cuanto a procedimientos *sub iudice*, nuestro Reino en esa

⁸ Desde entonces hasta la actualidad, el único parámetro del procedimiento de infracción que ha podido ser tenido en cuenta por parte de los diversos tribunales económico-administrativos a la hora de resolver conflictos derivados de la aplicación del modelo 720 han pasado por estas conclusiones del dictamen motivado. Su extremado carácter sucinto ha perjudicado la labor interpretativa de estos órganos económico-administrativos en algunos casos. Así, se da la circunstancia de que el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana ha anulado sistemáticamente todos los expedientes sancionadores formales enjuiciados por multas formales derivadas de la presentación extemporánea del modelo en cuestión, basándose en la dificultad de cumplimiento del formulario; en cambio, el TEAR de Cataluña, también sistemáticamente, ha validado dichas multas en el mal entendido de que ha considerado –erróneamente– que quedaban fuera del procedimiento de infracción.

⁹ Puede leerse una propuesta, *lege ferenda*, de cambio normativo en Alarcón García (2017b).

época era el segundo en el *ranking* de denunciados, por detrás de Italia, nada menos que con 66 causas (*Cinco Días*, miércoles 7 de octubre de 2015, p. 6).

En definitiva, con estos antecedentes, el pronóstico de la situación pasa de forma casi ineludible porque la Comisión, en su función de guardiana de los Tratados, remita el dictamen motivado al Tribunal de Luxemburgo dando comienzo a un recurso por incumplimiento, siendo razonable pensar que ese procedimiento judicial futuro termine con una sentencia que confirme la contrariedad de la normativa encausada con las libertades comunitarias.

El retraso en la toma de esa decisión por el poder ejecutivo comunitario genera una gran incertidumbre a los contribuyentes que, a pesar de tener voluntad inequívoca de regularizar su patrimonio exterior a los ojos de la Hacienda Pública española pero, conociendo la normativa de la ley antifraude, no han sido capaces de adoptar una decisión por miedo a la confiscación de sus bienes.

3. La perspectiva de la comparabilidad y de la existencia de una restricción a las libertades comunitarias

Según la Comisión, el modelo 720 impone a los contribuyentes una obligación de información que podría «influir negativamente en su decisión de invertir en el extranjero, o en las decisiones de otros ciudadanos de la UE que deseen trasladarse a España o mantener su residencia en este país, o incluso de entidades financieras extranjeras a la hora de ofrecer sus servicios a residentes españoles. Los costes y las cargas administrativas vinculados a esta obligación podrían constituir una restricción a las libertades fundamentales del TFUE» –apartado 3.2 del dictamen motivado–.

Estas consideraciones parten de la base de que, contrariamente a lo que alegó el Gobierno de la Nación en el procedimiento, el modelo 720 es una obligación tributaria formal específicamente creada en caso de posesión de determinados bienes y derechos en el extranjero, que no se exige en caso de poseer esos mismos activos en España, de lo que se deduce inequívocamente una diferencia de trato fiscal en función de la ubicación de los bienes y derechos.

El estudio de la normativa que crea este formulario informativo por parte de la guardiana de los Tratados ha sido exhaustivo, hasta el punto de evidenciar que «con el fin de cumplir adecuadamente las obligaciones derivadas del modelo, el contribuyente debe llevar un registro de sus bienes y derechos y controlar periódicamente el valor de los mismos a fin de considerar si procede presentar una nueva declaración en caso de que hayan rebasado un determinado umbral. Esta obligación puede adquirir complejidad cuando la propiedad es compartida, o en caso de cuentas en común. El contribuyente puede necesitar recurrir al asesoramiento de agentes bancarios o incluso de expertos. El sitio web de la Agencia Tri-

butaria española dispone de una página de consultas a este respecto que contiene 47 páginas con más de 80 preguntas. Además, el contribuyente debe presentar la declaración por medios electrónicos, lo que exige disponer de las herramientas necesarias [...] por lo que cumplir con tales obligaciones puede suponer una carga onerosa» –p. 16 del dictamen–.

Resulta fácilmente constatable que la novedosa obligación de información de bienes y derechos en el extranjero podría disuadir a los contribuyentes españoles, aunque lógicamente no impida invertir en depósitos, cuentas, valores o inmuebles en el extranjero, como bien indica la Comisión.

En este sentido, el TJUE ya ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de ciertas medidas que podrían considerarse similares a la española, adoptadas por otros Estados miembros, aunque ninguna de ellas llega a un resultado práctico –la imprescriptibilidad de la deuda y la batería de sanciones derivadas de la falta de presentación o presentación extemporánea del modelo 720– tan agresivo.

En efecto, en los Países Bajos se configuró una norma en virtud de la cual se prolongaba el plazo de prescripción cuando el impuesto en cuestión afectaba a elementos poseídos o producidos en el extranjero. De esta manera, de los 5 años para la prescripción de la deuda tributaria previstos con carácter general en la normativa de dicho territorio, se pasaría a un plazo de 12 años por el mero hecho de que hubiera elementos foráneos en la obligación tributaria incumplida.

Asimismo, la normativa del impuesto sobre sucesiones belga también fue objeto de estudio por el Tribunal de Luxemburgo, pues establecía una ampliación del plazo de comprobación del valor de acciones nominativas de cualquier sociedad de la que el causante fuera accionista y cuya dirección efectiva estuviera fuera del territorio belga, pasando del plazo general de 2 años a otro más prolongado de 10.

En este sentido, el TJUE empieza precisando a modo de principio, en las dos sentencias que resuelven los asuntos mencionados –de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, X y E.H.A. *Passenheim-van Schoot contra Staatssecretaris van Financiën*, y de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, *Halley*–, que las normativas enjuiciadas pueden hacer menos atractivo transferir activos o invertir en otros Estados miembros, con lo que ambos casos pueden constituir una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63, al constituir un elemento disuasorio para que los residentes en un Estado de la Unión inviertan, tengan activos financieros o desarrollen movimientos de capitales en otros países comunitarios.

También lo recuerda la primera carta de contestación que recibieron de la Comisión Europea los denunciantes del nuevo régimen de bienes y derechos en el extranjero en el procedimiento de infracción de continua referencia, al señalar que «desde la óptica de la información de la que disponen las autoridades españolas a fin de garantizar la imposición de la (pasa-

da/futura) renta de sus residentes, las situaciones de los activos situados en España no es necesariamente comparable con la de los activos situados en el extranjero» –apartado 1.2–.

Una vez acreditada la diferencia de trato que sufren los ciudadanos derivadas de la obligación fiscal aneja a disponer de determinados activos en el extranjero, el dictamen del organismo comunitario rechaza «enérgicamente la presunción de que la tenencia de bienes y derechos en el extranjero albergue el propósito de defraudar a la Hacienda Pública, tal como parecen sostener los análisis del régimen en cuestión llevados a cabo por España». Con ello, se rechaza la presunción de fraude de la que parte el Gobierno de la Nación para defender el régimen informativo cuestionado, preguntándose retóricamente la Comisión «por qué ubicar bienes y derechos en el extranjero exige una reacción jurídica más severa que la prevista en los demás casos de fraude».

En conclusión, para la Comisión, la situación de quienes invierten dentro de las fronteras nacionales y quienes invierten en el extranjero es comparable, dándose la circunstancia de que se exige el cumplimiento del nuevo deber informativo por el que ve la luz el modelo 720 «a pesar de que la información pueda facilitarse a través de los instrumentos de cooperación administrativa de la UE o del EEE, ya sea automáticamente o previa petición», de modo que la imposición de esta novedosa obligación formal «entraña una restricción a la decisión de invertir fuera del territorio español».

4. La perspectiva de la justificación de la medida restrictiva

La Comisión Europea había señalado en una Comunicación sobre medidas antiabuso que efectuó hace unos años que debe hallarse «el justo equilibrio entre el interés público de combatir las prácticas abusivas y la necesidad de evitar una restricción exagerada de la actividad transfronteriza en el interior de la UE», de modo que no se produzcan «obstáculos indebidos al ejercicio de los derechos que la legislación comunitaria confiere a los particulares y a los operadores económicos, con el fin de garantizar que tales normas no resulten desproporcionadas frente al objetivo de reducir los abusos» –COM(2007) 785–.

Por esa razón, la existencia de diferencia de trato fiscal en la normativa de un Estado miembro entre los residentes o nacionales y el resto de ciudadanos de la Unión no supone, *per se*, un quebrantamiento de las libertades comunitarias, pudiéndose imponer restricciones a estas siempre que resulten proporcionadas.

En este sentido, volviendo a los términos de la carta de emplazamiento, «cabe señalar que, incluso en el caso de que la obligación de declarar se considerara una restricción, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal o de garantizar la eficacia de los controles fiscales podría constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar esa restricción

del ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el TFUE. Por lo tanto, las medidas nacionales que restringen el ejercicio de las libertades fundamentales pueden estar justificadas, siempre que sean apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido y no vayan más allá de lo que es necesario para lograrlo».

En el caso del modelo 720, las autoridades españolas alegaron que los instrumentos jurídicos existentes para el intercambio de información entre autoridades tributarias en el seno de la Unión no garantizan la obtención de información similar a la que se exige en dicho formulario.

Sin embargo, debe recordarse que, para la jurisprudencia comunitaria, no es trascendente el cumplimiento efectivo o no de los intercambios de información tributaria entre Estados previstos en un instrumento normativo, siendo lo relevante la posibilidad –esto es, la configuración legal– de dicho flujo de información.

Dicho en otros términos, si el flujo de información entre los Estados no es correcto por culpa de la ineficiencia de los sistemas implementados por las autoridades nacionales en las relaciones tributarias con sus contribuyentes, ello no podrá justificar una medida legal desproporcionada.

En este ámbito, además de recordar todas las posibilidades de recabar información automática a través de las Directivas de cooperación administrativa en vigor y previa solicitud, la Comisión argumenta en su dictamen que España dispone desde hace 20 años de un régimen de transparencia fiscal internacional referido a sociedades extranjeras, que no ha sido objeto de modificación alguna y que, por su naturaleza, «exige ser capaz de evaluar la renta obtenida por una sociedad no residente cuyas acciones estén en posesión de un contribuyente residente», de modo que «cabría esperar razonablemente que la Administración tributaria española fuera capaz de determinar los impuestos en el caso de los activos poseídos en el extranjero». Produce sonrojo como los funcionarios de Bruselas tienen que recordarle a los representantes de la Hacienda Pública española que hace más de 20 años crearon un instrumento normativo cuya aplicación comporta, *in natura*, el disponer de información de bienes foráneos.

En definitiva, resulta claro que deberá valorarse específicamente cada medida restrictiva *ad hoc* fijada por un Estado miembro, para evaluar si resulta proporcionada o no, no pudiendo alegarse a estos efectos que no se dispone de la información por otras vías.

5. La justificación de la ausencia de plazo de prescripción para la imputación de una ganancia no justificada específica para activos en el extranjero

Uno de los puntos que se destacan en el dictamen como contrarios al acervo comunitario es la regla de imprescriptibilidad a que da lugar el nuevo apartado dos del artículo 39 de la

Ley del IRPF, introducido por la Ley 7/2012, debiendo hacerse especial hincapié en su comparación con actividades delictivas muy graves –genocidio, terrorismo, violación de derechos humanos– y su irracionalidad con respecto a otros plazos de prescripción como el previsto genéricamente para las deudas en el Código Civil. Añadimos nosotros a esa comparativa la que cabe efectuar con la prescripción del delito contra la Hacienda Pública que se produce a los cinco o diez años desde la comisión del ilícito, lo que deja en peor situación a un incumplidor de un formulario informativo que al que ha cometido, dolosamente, un delito fiscal.

El Tribunal de Luxemburgo ha tratado, en dos sentencias mencionadas *ut supra*, la existencia de plazos más dilatados, específicos para activos foráneos, para cumplir con obligaciones tributarias, con conclusiones dispares.

Así, en el caso neerlandés que dio lugar a su Sentencia de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, considera aceptable la fijación de un plazo más largo en el caso de bienes poseídos en otro Estado miembro. Ahora bien, como indica la Comisión en su dictamen, «un plazo más largo no puede interpretarse en el sentido de la inexistencia de dicho plazo, o en el sentido de un plazo suficientemente largo como para atenuar las consecuencias del paso del tiempo».

En definitiva, una cosa sería ampliar de forma razonable el plazo de prescripción de las deudas tributarias cuando se deriven u oculten de bienes situados en el extranjero, y otra es configurar un nuevo hecho imponible que comporta su imprescriptibilidad, como hace la norma española.

Por su parte, en su Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, el tribunal europeo llega a la conclusión de que la medida de ampliación de dos a diez años del plazo de prescripción prevista en la normativa belga para bienes en el extranjero sí resultaba desproporcionada, pues existiendo indicios suficientes para recabar información a través de los instrumentos de asistencia mutua previstos en el Convenio para evitar la doble imposición entre Francia y Bélgica, se fue más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y combatir el fraude fiscal.

El propio Tribunal de Luxemburgo tiene dicho también que los plazos de prescripción dilatados pueden llegar a ser considerados desproporcionados para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea siendo relevante, en este orden de cuestiones, la Sentencia de 17 de septiembre de 2014, asunto C-341/13, *Cruz & Companhia Lda.*, que, si bien trata un asunto tributario –concretamente, la ejecución tributaria relativa a la recuperación de restituciones a la exportación de vino indebidamente percibidas por el contribuyente–, lo cierto es que tiene como objeto del pleito el plazo de prescripción de 20 años previsto en el derecho civil luso, que se considera desproporcionado.

En cualquier caso, lo que es cierto es que la redacción española de la novedosa presunción de obtención de ganancias no justificadas para bienes o derechos situados en el extranjero no inhibe su ámbito de aplicación para el caso de que la Administración tuviera –o

podiera tener- conocimiento o indicios de la existencia de tales bienes, lo que hace pensar que desde esta perspectiva incumple en todo caso la regla de proporcionalidad expuesta.

De todo lo expuesto, debemos concluir que la norma española vulnera el principio de libre circulación de capitales recogido en el artículo 63 del TFUE, y que se aplica incluso en las relaciones con Estados fuera de la Unión Europea, como veremos en un epígrafe posterior. La norma disuade a los residentes en España de depositar sus ahorros y otros activos en el extranjero, sin que esta restricción pueda ampararse en la prevención del fraude fiscal o el blanqueo de capitales, ya que se establece con alcance general y sin plazo de prescripción alguno, por lo que resulta desproporcionada e injustificada.

6. La justificación de las multas pecuniarias fijas por incumplir o cumplir intempestiva o incorrectamente la obligación informativa

El incumplimiento, cumplimiento incorrecto o extemporáneo del deber de información específico para determinados bienes y derechos en el extranjero lleva aparejada la aplicación de un régimen sancionador creado al efecto en el apartado 2 de la disposición adicional decimotava de la LGT, incorporada por la Ley 7/2012, que contempla dos tipos de infracciones:

- «No presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos» la declaración informativa de continua referencia.
- Presentar la declaración informativa «por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios».

Las anteriores conductas son consideradas, en todo caso y sin modulación alguna, como infracciones muy graves y se sancionan con multas pecuniarias cuyo importe aumenta en función de su gravedad, calculada por el número de «datos» o «conjunto de datos» dejados de declarar correcta o tempestivamente.

Hay una clara asimetría entre la punición por la presentación extemporánea del modelo 720, que se sanciona con una multa de 100 euros/dato con un mínimo de 1.500 euros por cada contribuyente y bloque de activos afectados, y la no presentación o presentación errónea de dicho formulario, que se sanciona con una multa de 5.000 euros/dato con un mínimo de 10.000 euros por cada contribuyente y bloque de activos afectados.

La Comisión Europea tiene en cuenta en su dictamen esa diferente punibilidad entre una y las otras conductas, si bien le resulta más trascendente la desproporción entre todas esas infracciones específicas creadas por la Ley 7/2012 y el régimen sancionador para el resto de infracciones formales previsto en la LGT.

Así, la guardianiana de los Tratados se refiere –como claro síntoma de desproporción– a que el *quantum* de la sanción por no presentar la declaración informativa para bienes en el extranjero es 50 veces superior al previsto en el artículo 198.1 de la LGT; de la misma forma, la sanción por presentar intempestivamente el modelo 720 es 15 veces superior a la prevista en el artículo 198.2 de la LGT, siendo relevante que «en este último caso, la Administración tributaria ha recibido información del contribuyente, por lo que no ha habido ocultación que justifique la aplicación de sanciones más elevadas» lo que, conforme a la jurisprudencia comunitaria, resultaría injustificado cuando –como ocurre en el caso– existen convenios o acuerdos de cooperación internacional con otros Estados que permitan obtener la información para liquidar los tributos.

Por último, el dictamen también compara la sanción por presentación del formulario específico creado para bienes y derechos en el extranjero de forma incompleta, inexacta o con datos falsos con respecto a las infracciones internas por idéntico ilícito, previstas en el artículo 199.1 y 2 de la LGT, siendo las primeras 66,66 veces superiores a estas últimas, volviendo a recordar la existencia de instrumentos de colaboración internacional que impiden considerar justificada la imposición de unas multas tan elevadas.

A la muestra de desproporción, razonable y detallada, que formula la Comisión en su dictamen, recordando los términos del asunto *Passenheim-van Schoot* citado, me permito añadir la jurisprudencia que el propio Tribunal de Luxemburgo ha evacuado con relación a sanciones relacionadas con la superación de los umbrales de entrada de dinero en efectivo previstos en la normativa interna de dos Estados miembros sobre blanqueo de capitales, en los asuntos C-255/14 (Hungria) y C-190/17 (España)¹⁰.

Los parámetros que utiliza el TJUE en dichas sentencias para determinar la proporcionalidad y el congruente cumplimiento de la libertad de circulación de capitales resultan aplicables, *mutatis mutandis*, al régimen informativo creado con relación al modelo 720. Así, resulta de interés cómo Luxemburgo recuerda, en primer lugar, que «el principio de proporcionalidad no solo rige en lo que respecta a la determinación de los elementos constitutivos de una infracción, sino también en cuanto atañe a la determinación de las normas relativas a la cuantía de las multas y a la apreciación de los elementos que pueden tenerse en cuenta para fijarlas»; de la misma manera, sigue, «la gravedad de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que dichas sanciones castigan»; siendo así que «una multa de esa cuantía rebasa los límites de lo que resulta necesario [...] puesto que la finalidad de la sanción [...] consiste en castigar, no eventuales actividades fraudulentas o ilícitas, sino el mero incumplimiento de la obligación de declarar».

Con esos mimbres, el TJUE concluye en estos asuntos que unas multas proporcionales de un importe equivalente al 60 y al 100 %, respectivamente, de la cuantía no declarada, resultan contrarias a la libre circulación de capitales, siendo este un parámetro a tener en

¹⁰ Vide <<http://fiscalblog.es/?p=4338>>.

cuenta con relación al régimen informativo de bienes y derechos en el extranjero, pues ya se han dado casos de multas por incumplimientos formales que han multiplicado por ocho el valor de las carteras en el extranjero no declaradas¹¹.

7. La justificación de la multa pecuniaria proporcional del 150 % de la ganancia no justificada específica

La disposición adicional primera de la Ley 7/2012 establece una sanción específica del 150 % sobre la deuda tributaria, para supuestos en que resulte aplicable el nuevo artículo 39.2 de la Ley del IRPF o su correlato en el ámbito del impuesto sobre sociedades. La redacción es ciertamente tan disparatada que, como bien indicó Espejo Poyatos (2013, p. 45-54), podría llegar incluso a entenderse en el sentido de que la sanción se tendría que imponer al inspector que la aplicara, y no al propio contribuyente¹².

El dictamen de la Comisión es, en este punto, taxativo. La multa se califica como desproporcionada y, ello, tampoco puede justificarse por una supuesta «incapacidad de la Administración tributaria de ejercer su soberanía fiscal fuera del territorio nacional, por las razones expuestas en relación con el actual marco jurídico para la obtención de información de otras Administraciones tributarias de la UE o del EEE».

Son de gran trascendencia las apreciaciones que efectúa la guardiana de los Tratados con relación a que a efectos de apreciar dicha desproporción, deba ser tenido en cuenta o no el valor en junto de deuda tributaria, intereses devengados y sanción impuesta, por aplicación del nuevo artículo 39.2 de la Ley del IRPF y su correlato sancionador aquí tratado. En este sentido, alejándose de una formalista doctrina constitucional española acerca de la confiscatoriedad, la Comisión considera que el hecho de que la suma de esos tres conceptos pueda ser superior al valor de los bienes afectados, determina el carácter desproporcionado del régimen informativo.

También tiene un gran calado, como demostración de lo desproporcionado del régimen, la comparación que el dictamen efectúa entre esta sanción específica y agravada con las sanciones internas por dejar de ingresar una deuda tributaria. En este orden de cuestiones, como bien dice la Comisión, lo cierto es que se aplica al régimen del modelo 720 una sanción parangonable a la prevista internamente en caso de utilización de medios fraudulentos. De ahí, cabe extraer que se está asimilando «la inversión en el extranjero con la inversión por medios fraudulentos en todos los casos aunque se haya realizado en el ejercicio de las li-

¹¹ Vide <<https://www.economista.es/opinion-legal/noticias/8516705/07/17/Prefiero-la-carcel.html>>.

¹² En el mismo artículo doctrinal la propia Isabel, por todos añorada, despacha con fina ironía la curiosa reunión que mantuvo con otros dos colegas inspectores, siendo así que entre los tres, que sumaban más de 120 años de experiencia, no llegaron a entender lo que había querido regular el legislador de la Ley 7/2012 en el nuevo artículo 39.2 de la Ley del IRPF.

bertades fundamentales del Tratado de la UE». A esta circunstancia se le une que la citada multa específica se puede aplicar aunque no exista real «ocultación sino un mero retraso en la cumplimentación de la declaración».

8. La conclusión que extrae la Comisión

En definitiva, de todo lo expuesto se concluye por parte de la Comisión que las medidas configuradas por la Ley 7/2012 restringen las libertades fundamentales consagradas en el TFUE. A pesar de que tales restricciones podrían estar justificadas por la necesidad de prevenir el fraude, el abuso y la evasión fiscales o garantizar la eficacia de los controles fiscales, tal y como han sido concebidas legalmente resultarían desproporcionadas, dando lugar a un repóquer incumplidor.

Así las cosas, según el parecer del organismo investigador comunitario, la normativa española viola la libre circulación de personas –ex art. 21 TFUE–, la libre circulación de trabajadores –ex art. 45 TFUE y art. 28 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (Acuerdo EEE)–, la libertad de establecimiento –ex art. 49 TFUE y art. 31 Acuerdo EEE–, la libre prestación de servicios –ex art. 56 TFUE y art. 36 Acuerdo EEE– y la libertad de circulación de capitales –ex art. 63 TFUE y art. 40 Acuerdo EEE–, en la medida en que establece un régimen de declaración de bienes y derechos en el extranjero discriminatorio y desproporcionado a la luz de la jurisprudencia comunitaria, en particular, al imponer:

- Multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación informativa –modelo 720– superiores a las previstas para el caso general de infracciones similares establecidas en la LGT.
- La imputación de una ganancia patrimonial no justificada derivada de la falta de presentación o prestación tardía del modelo 720 acompañada de la denegación de la prueba de que la propiedad de los activos se produjo en un periodo impositivo determinado.
- Una multa pecuniaria proporcional impuesta sobre la renta derivada de la imputación de la ganancia patrimonial no justificada asociada a los activos respecto de los que no se haya presentado o se haya presentado tardíamente la declaración modelo 720.

9. La cuestión litigiosa con relación a países terceros

Sobre el objeto de este dictamen motivado sobrevuela una cuestión que se sitúa extramuros de las competencias de la Comisión Europea, cuya función de guardiana de los Tratados le obliga a llevar a cabo sus investigaciones desde una perspectiva eminentemente

intracomunitaria. Se trata de si las conclusiones a las que llega este organismo europeo resultan trasladables a la aplicación práctica de este régimen informativo específico con relación a territorios terceros, esto es, ajenos a la Unión Europea y al EEE.

Para llevar a cabo una correcta exégesis de esta cuestión, debe recordarse que la libre circulación de capitales es una libertad amparada por el TFUE que no solo afecta a las relaciones entre los Estados miembros, sino que se debe respetar también en las relaciones de estos con terceros Estados, como ha dicho reiteradamente el TJUE, por lo que su aplicación al caso de autos debería resultar inapelable.

En efecto, así se estableció por parte del Tribunal de Luxemburgo en su ya clásica Sentencia de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, *Skatteverket vs A*, en la que se expone –apartado 27– que «cuando se trata de movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, puede invocarse ante los tribunales nacionales el artículo 56 CE apartado 1 –actual art. 63 TFUE apartado 1– en relación con los artículos 57 CE y 58 CE –actuales arts. 64 y 65 TFUE–, y dicha disposición puede implicar la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dicha disposición, independientemente del tipo de movimientos de capitales de que se trate».

A pesar de ello, en el ámbito patrio estamos viviendo en este orden de cuestiones un paradójico melodrama con relación al impuesto sobre sucesiones de no residentes (ISDNR) que puede afectar de lleno a esta cuestión hasta el punto de vislumbrarse un posible conflicto de jurisdicciones.

En efecto, como es sabido, el 3 de septiembre de 2014 el TJUE dictó una sentencia, en el asunto C-127/12, que declaró que las diferencias tributarias en el citado impuesto con relación a los no residentes, derivadas de la imposibilidad de estos de aplicar las bonificaciones y reducciones de carácter autonómico, resultaba contraria a la libre circulación de capitales. La resolución trae causa de un previo procedimiento de infracción, como en el caso objeto de este estudio, pudiendo razonablemente entenderse que sus conclusiones deberían extrapolarse a las relaciones del Reino de España con países terceros, al tenerse en cuenta en la argumentación del tribunal varios precedentes jurisprudenciales –de entre los que hay que destacar el asunto C-181/12, caso *Welte*, en el que se enjuiciaba una situación tributaria con Alemania y un territorio extracomunitario como es la República Helvética– con protagonistas ajenos a la Unión.

A pesar de esta evidencia, el legislador patrio no tuvo reparos en adaptar la normativa interna a la sentencia condenatoria, a través de la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que configuró una nueva disposición adicional en la ley sustantiva del tributo en cuestión, con una redacción de la que se infiere que su ámbito subjetivo se restringe a países comunitarios¹³.

¹³ Visto el ejercicio de cinismo del legislador, que adapta la normativa a una sentencia condenatoria de Luxemburgo con un cambio normativo que sigue incumpliendo los Tratados, los despachos profesiona-

Este dislate normativo ha llevado a que la Sección 1.^a del Tribunal Supremo haya admitido, recientemente, un auto casacional en recurso planteado por la Abogacía del Estado ante las diversas resoluciones de la Sección 5.^a del propio Tribunal Supremo que han admitido la responsabilidad patrimonial del Estado con relación a la imposibilidad de aplicación de las ventajas fiscales autonómicas en el ISDNR a residentes en territorios terceros¹⁴.

De esta manera, se da la circunstancia de que la Sección 3.^a del Alto Tribunal se va a ver en la paradójica situación de tener que resolver algo –la aplicación de la libre circulación de capitales por parte de los países miembros de la Unión tanto en sus relaciones con otros Estados miembros como con relación a territorios terceros– que ya ha resuelto, creando jurisprudencia, otra Sección del propio órgano jurisdiccional y que, a mayor abundamiento, también está resuelta por el tribunal que en último extremo debe vigilar la correcta ejecución de los Tratados, como es el Tribunal de Luxemburgo.

A mi modo de ver, la Sección 3.^a del Tribunal Supremo no tiene capacidad de corregir al TJUE so pena de incurrir en un grave conflicto jurisdiccional, ni debería modificar lo ya santificado por su Sección 5.^a pues, con ello, se podría llegar a convertir el actual sistema casacional en un vodevil impropio de tan alta magistratura, siendo la única salida honrosa en caso de dudar sobre el correcto enjuiciamiento el remitir una cuestión prejudicial al TJUE para que sea este el que, de nuevo, recuerde los términos de aplicación de las libertades fundamentales.

Volviendo a la obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero regulada en la normativa española, como se ha visto en los epígrafes anteriores, no queda duda de que la posición de la jurisprudencia comunitaria impediría medidas nacionales que supusieran una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales también con relación a territorios terceros, al menos, cuando se trate de territorios con los que se disponga de normativa que permita el intercambio de información tributaria, no pudiendo justificarse en estos casos el régimen informativo en el control de las fronteras o la lucha contra el fraude.

Es destacable que, en este ámbito, el juzgador europeo no solo impide ese tipo de medidas con relación a territorios que dispongan de información, sino que también se restringiría a los países que debieran disponerla por aplicación de normativa en vigor, aunque esta no se cumpla efectivamente.

Este último punto es de especial importancia para aquellos bienes y derechos en el extranjero que se encontraran situados en países con los que España tuviera en vigor un

les de asesoría fiscal Gibernau Asesores y DMS Consulting han denunciado este cambio normativo ante la Comisión Europea, lo que ha dado lugar a un nuevo procedimiento investigador por parte del negociado competente, con la referencia EU-PILOT/2016/8517.

¹⁴ Auto de 5 de diciembre de 2018, recurso número 4456/2018.

acuerdo de intercambio de información del tipo que fuera, bilateral o multilateral, automático o bajo petición, en cuyo caso no habría necesidad de que el contribuyente acreditara el conocimiento efectivo de aquellos a la Administración.

Por lo tanto, la única cuestión dudosa que restaría por resolver con relación al objeto de este estudio, sería la situación de la obligación informativa configurada por la Ley 7/2012 con relación a territorios terceros con los que no exista ningún tipo de acuerdo de información en vigor.

A pesar de todo lo comentado, nuevamente, debemos poner de manifiesto que la medida española que se estudia es de una agresividad tal –por su pretendida imprescriptibilidad, que *a fortiori* afecta a situaciones consolidadas antes de su entrada en vigor– que tampoco desde esta óptica se podría considerar proporcionada para el cumplimiento de la finalidad de la lucha contra el fraude.

Referencias bibliográficas

- Alarcón García, E. (2016). *La obligación de información sobre activos en el extranjero*. (1.ª ed.). Madrid: Ediciones Francis y Taylor.
- Alarcón García, E. (2017a). Prefiero la cárcel. *elEconomista*. Recuperado de <<https://www.economista.es/opinion-legal/noticias/8516705/07/17/Prefiero-la-carcel.html>>.
- Alarcón García, E. (2017b). Información tributaria de activos foráneos: Una propuesta ambiciosa. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 417, pp. 55-74.
- Alarcón García, E. (2018). Lluve sobre mojado... pero las sanciones del 720 empiezan a caer por el sumidero. *Fiscal-Blog*. Recuperado de <<http://fiscalblog.es/?p=4338>>.
- AEDAF. Comentarios críticos al Anteproyecto de Ley antifraude. *Documentos*.
- AEDAF. La obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero. *Documentos* del Grupo de trabajo del modelo 720.
- AEDAF. Nuevas cuestiones sobre el modelo 720. *Documentos*, Resumen de la reunión del Foro de Asociaciones y Profesionales Tributarios, de 19 de febrero de 2014.
- Bosch Cholbi, J. L. (coord.) (2016). *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. (1.ª ed.). Madrid: AEDAF-Wolters Kluwers.
- Campo Zafra, A. del (2015). El arte de los impuestos y el modelo 720. *Iuris & Lex, elEconomista*.
- Espejo Poyato, I. (2013). La recurrente Ley de represión del fraude fiscal. *Tribuna Fiscal*, 264, pp. 45-54.
- Gandarias Cebrián, L. (2012). «Imprescriptibilidad» de ganancias injustificadas en el extranjero. *Iuris & Lex, elEconomista*.
- Gómez Taboada, J. (2015). Un cadáver en la cuenta. *Iuris & Lex, elEconomista*.



- Rozas Valdés, J. A. (2015). El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 109, pp. 65-95.
- Rozas Valdés, J. A. y Villar Ezcurra, M. (2006). La asistencia mutua a la luz del principio de proporcionalidad. *Noticias de la Unión Europea*, 254, pp. 73 a 92.
- Salinas, J.; Del Campo, A. y Alarcón, E. (2015). Del 750 al 720: de la nada a la miseria. *Cinco Días*.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2012). Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude. *Quincena Fiscal*, 11, pp. 101-124.
- Torre Díaz, F. de la (2015). La ley del péndulo. *Iuris & Lex, elEconomista*.
- Torre Díaz, F. de la (2015). La ley del péndulo (y II): los vientos del cambio. *Iuris & Lex, elEconomista*.