

# Régimen sancionador formal del modelo 720

Análisis de la [STSJ de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018](#),  
rec. núm. 144/2018

**Esaú Alarcón García**

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

## Extracto

La obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero instaurada en el sistema tributario español desde el año 2013 está siendo cuestionada desde diversos ámbitos, por su carácter desproporcionado y por una más que posible contravención de principios de orden constitucional y comunitario. A pesar de ello, la praxis administrativa de la norma continúa en marcha, inasequible al desaliento, como ocurre en el caso objeto del presente comentario. La sentencia que se comenta pone en tela de juicio la desproporción, concretamente, del régimen sancionador formal del modelo 720 y, si bien transmite la idea de centrarse en la ausencia de motivación del acuerdo sancionador, lo cierto es que entra en un terreno de debate científico de sumo interés.

## 1. Supuesto de hecho

La declaración informativa específica para determinados bienes y derechos en el extranjero –en el argot, modelo 720– nació en virtud de la Ley 7/2012, finalizando su primer plazo de presentación voluntaria el 30 de abril de 2013.

El litigante, en el caso que se comenta, es un ciudadano que debió haber presentado ese primer formulario correspondiente al ejercicio 2012, cosa que hizo con 97 días de retraso, incluyendo un total de 58 datos<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> No aparece, en los antecedentes de hecho de la resolución judicial que se comenta, información acerca de lo que en el expediente administrativo se consideró como tal «dato». En este sentido, la praxis habitual de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) viene siendo entender que, por lo que se refiere al bloque de cuentas corrientes, cada cuenta dispone de cinco datos; respecto del bloque de inmuebles, cada bien raíz dispone de cuatro datos declarables; por último, el apartado relativo a valores incluiría dos

Dos años, un mes y diecisiete días después y tras haber formulado alegaciones, el contribuyente recibe la notificación de la imposición de una sanción de 5.800 euros, a 100 euros el dato, al haber cometido una infracción muy grave por no haber cumplido en plazo la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero.

La motivación del expediente sancionador cuestionado tiene una redacción convertida en el estereotipo utilizado por la Administración tributaria para este tipo de infracciones. A saber, la existencia de negligencia al omitir la presentación en plazo de una declaración tributaria, la publicidad ofrecida sobre la nueva normativa y los plazos de declaración, la impartición de charlas para profesionales del ámbito tributario, la inclusión de preguntas frecuentes y vídeos explicativos en la web de Hacienda y un plazo ampliado de un mes específicamente para la primera declaración de 2012.

A la interposición de un recurso de reposición por parte del obligado a presentar el formulario informativo responde la Administración con algo tan habitual como reprochable, como es reproducir literalmente el acuerdo de imposición de sanción, añadiendo una coletilla que achaca reiteración en los alegatos formulados por el reclamante lo que, según entender del funcionario encargado de resolver el expediente, le inhibe de mayor aditamento argumentativo.

Frente a esta respuesta, el contribuyente acude al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León que, en Resolución de 31 de octubre de 2017, desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta, achacando a aquel –en lo que supone un flagrante caso de inversión de las reglas de la prueba en materia sancionadora, además de un manifiesto incursión en la vedada *probatio diabolica*– falta de justificación razonada de hallarse en uno de los supuestos que, en aplicación del artículo 179.2 de la Ley General Tributaria (LGT), le sirviera para exonerarle de culpabilidad en la comisión de una infracción.

Así las cosas, el presunto infractor acaba interponiendo un recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, como resulta pertinente de conformidad con el artículo 10 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, fundamentando su recurso en el carácter absolutamente desproporcionado de la sanción impuesta, en el automatismo en su aplicación, en una motivación huera del expediente sancionador y en la puesta en tela de juicio del régimen sancionador por las autoridades comunitarias en un dictamen motivado del que hasta hace poco no se tuvo conocimiento a pesar de comunicárselo la Comisión Europea al Reino de España a principios de 2017 (Alarcón García, 2019, pp. 69-90).

---

datos declarables por valor. Sin embargo, esta suerte de *derecho consuetudinario* hacendístico, aparentemente fundamentado en la orden ministerial que regula el formulario 720, se ha visto contradicho en la praxis por diversas delegaciones de la AEAT que, ponderando la dureza del régimen sancionador y mostrando la desproporción e inseguridad del régimen sancionador, han minorado el número de datos en algunos casos concretos.

## 2. Doctrina del tribunal

La resolución judicial que se analiza estima el recurso interpuesto por el contribuyente, anulando la sanción impuesta, partiendo de dos premisas exegéticas.

En primer lugar, literalmente, se considera que la resolución sancionadora es inmotivada al no resolver la totalidad de alegaciones formuladas por el recurrente y, señaladamente, la relativa a la desproporción del régimen sancionador, «apoyándose, además, en un dictamen de la Comisión Europea». En este sentido, «ni la resolución sancionadora, ni la desestimatoria de la reposición, ni el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional han hecho mención a tal alegato. Más aún, se limita a la remisión a la norma aplicable que ni se digna a reproducir».

Estas gruesas palabras del juzgador responden a la telegráfica contestación que da la AEAT a las alegaciones de la parte, en el sentido de que «la AEAT actúa como mera aplicadora de la norma y excede de las funciones de este organismo entrar a valorar la idoneidad o incluso la constitucionalidad o adecuación al derecho comunitario de la misma».

En este sentido el tribunal considera que, teniendo en cuenta el emplazamiento realizado por la Comisión Europea en su dictamen, para modificar la legislación relativa a bienes en el extranjero por vulnerar la libre circulación de capitales por la desproporción de su régimen sancionador, «una mínima vocación servicial de esa administración pasaría por hacer una somera consideración con este alegato, pero comunicar solo que no es su función el valorar un alegato de desproporción sustentado por un existente requerimiento oficial de la Comisión Europea supone el reconocimiento expreso de la aplicación de una norma desproporcionada, bajo excusa de incompetencia, cuando la simple lectura de la CE, en su art. 9.3 y LGT en su art. 3.2 imponen la aplicación de las normas con respeto a tal principio fundamental».

En segundo y último lugar, la resolución abunda en la desproporción de la norma a través de otros argumentos que desarrolla con lo que parece una suerte de *excusatio non petita* acerca de por qué no plantea una cuestión de inconstitucionalidad «pues no depende del fallo estimatorio de tal declaración, habida cuenta de la inmotivación de la resolución previamente declarada».

Este postrer trazo hermenéutico es, quizá, el de mayor interés particular con relación a la tan debatida obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero impuesta por España.

En primer lugar, se trata acerca de la existencia de un dictamen de la Comisión Europea que, pese a no haber trascendido su redacción en el momento de dictarse la sentencia, se dio a conocer a través de una nota de prensa que claramente señalaba que las normas españolas sobre activos mantenidos en el extranjero resultan desproporcionadas, al establecer multas mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, lo que puede disuadir a empresas y particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él.

El tribunal pasa de largo acerca de la trascendencia del hecho de que ese dictamen no se hubiera hecho público todavía, señalando únicamente que su texto íntegro no ha trascendido.

En segundo lugar, se pone de manifiesto un aspecto doctrinal de gran calado, como es la paradoja de una norma que, «con independencia de la sanción que se imponga, eleva a la categoría de infracción muy grave la no comunicación de datos, cuando, para supuestos de no presentación en plazo de autoliquidaciones, la infracción puede ser hasta leve (art. 198 LGT)».

Por último, el órgano jurisdiccional territorial autor de la sentencia comentada se cuestiona si resulta razonable, con independencia de los plazos legales previstos a tal efecto, que se multe a un contribuyente a partir de un procedimiento sancionador iniciado «casi dos años después de la comunicación tardía de datos, cuando tenía absoluto conocimiento del ilícito cometido desde el instante justo de la comunicación tardía».

A partir de este punto, el tribunal lleva a cabo una interesantísima exégesis abierta o extensiva de la redacción del artículo 209 de la LGT, con el objetivo de evitar la paradoja de que los procedimientos sancionadores derivados de lo que serían los ilícitos más graves –verbigracia, las sanciones por dejar de ingresar detectadas a través de actuaciones inquisitivas en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación– dispongan de un límite máximo de tres meses para su comienzo desde la notificación de la resolución o liquidación y, por el contrario, los procedimientos sancionadores ontológicamente menos graves, como los que derivan de incumplimientos de tipo formal, se puedan iniciar hasta en los cuatro años siguientes desde la comisión del ilícito.

A esta cuestión le dedica el juzgador gran parte del texto de la resolución, llevando a cabo una serie de razonamientos que le permiten considerar que, en el caso de autos, la actuación del contribuyente no resultaba negligente o, mejor dicho, que la negligencia de este resultó menor que la de la propia Administración.

En efecto, «esta Sala no alcanza a apreciar la razón por la que el plazo preclusivo del artículo 209.2 LGT no sea aplicable a las actuaciones o procedimientos dirigidos al control de las obligaciones formales –haciéndolas de peor condición– las cuales concluyen, por cumplimiento del requerimiento del obligado tributario, sin resolución expresa ni liquidación, y ello mientras tales actuaciones tengan la misma virtualidad que los de verificación de datos o comprobación en orden a la eventual incoación de un ulterior procedimiento sancionador [...]. Este proceder no solo denota una consciente incongruencia, sino un actuar significadamente irrespetuoso con el derecho constitucional de todo administrado o contribuyente a recibir una actuación servicial y a obtener una resolución administrativa congruente con sus argumentaciones».

Las apreciaciones que realiza el tribunal se hacen extrapolando los razonamientos de una resolución previa, en la que se trata acerca de la punibilidad de la presentación extemporánea de otro formulario informativo de carácter tributario –el modelo 340–. En ambos supuestos, el contribuyente cumple con su deber formal tributario voluntariamente, si bien

de forma tardía. De la misma manera, también coincide el hecho de que, desde tal cumplimiento intempestivo, la Administración tenía pleno conocimiento de los hechos de modo que, desde el día de su presentación, disponía de todos los elementos para sancionar (plazo y datos), dilatando el inicio del expediente sancionador aproximadamente dos años.

Estas circunstancias conllevan que la Administración ha tolerado, conscientemente, dicho cumplimiento tardío del contribuyente sin iniciar actuaciones correctoras hasta al cabo de mucho tiempo. Esa pasividad supone, asimismo, un cumplimiento tardío esta vez por parte de la Administración, que ha generado una confianza legítima «traicionada cuando, mucho tiempo después tiene a bien la incoación de este, sin justificar siquiera mínimamente el por qué de la tardanza».

A este razonamiento se une otra incongruencia que se derivaría de no aplicar el plazo de tres meses previsto en el citado apartado 2 del artículo 209 de la LGT a las sanciones formales derivadas del incumplimiento de una obligación informativa, pues ello «situaría en idéntica situación tanto al que no cumple en absoluto ese deber de presentación como al que lo hace tardíamente. Justo es entonces ubicar en esa presentación el día de inicio del plazo de perención, si, como se dijo, la misma era totalmente completa en aquel momento para el inicio y culminación del procedimiento sancionador».

### 3. Comentario crítico

Lo primero que cabe plantearse ante la lectura de esta resolución judicial es cuál hubiera sido la decisión tomada por el TSJ de Castilla y León si hubiera tenido conocimiento en este supuesto de hecho concreto de la completitud del dictamen motivado emitido por la Comisión Europea, tras haberse hecho público su contenido.

Bien es cierto que este organismo europeo no tiene el don de la infalibilidad y sus consideraciones acerca de posibles incumplimientos por parte de la legislación de los Estados miembros no gozan de ejecutividad ni tienen por qué ser aceptadas por estos. Sin embargo, la especial contundencia y la razonada argumentación del texto del dictamen motivado que finaliza el procedimiento de infracción respecto de la obligación informativa de continua referencia permiten intuir que, ante su lacerante desproporción, la Sala juzgadora podría haberse planteado acudir al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Luxemburgo<sup>2</sup>.

Dejando el juego de las hipótesis de lado, el tribunal señala que la anulación del expediente sancionador formal procede de su inmotivación, si bien se permite condimentar su

---

<sup>2</sup> La multitud de expedientes, tanto liquidatorios como sancionadores, que se encuentran *sub iudice* en la actualidad permiten intuir que la posibilidad de solicitar el auxilio al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cristalice en un futuro no muy lejano.

exégesis al existir unas circunstancias fácticas –la dilatación en el tiempo a la hora de abrir el procedimiento sancionador por parte de la Administración, el cumplimiento (extemporáneo) del deber informativo por parte del contribuyente– de especial trascendencia para determinar la concurrencia del elemento subjetivo de toda infracción tributaria.

Es decir, según mi opinión, a pesar de que el TSJ únicamente exterioriza como motivo para no sancionar la falta de motivación, la cantidad de texto que le dedica a considerar que la Administración ha laminado la confianza del contribuyente con una actuación pasiva y tardía determina que también se ha tenido en cuenta la ausencia de culpa de este o, más concretamente, una diligencia mayor por su parte puesta en relación con la demorada conducta administrativa. En definitiva, se han puesto sobre una balanza las actuaciones de ambas partes en la relación tributaria para valorar un incumplimiento (formal) de la obligación tributaria y se ha llegado a la conclusión de que la negligencia del contribuyente ha existido, si bien ha sido menor que la de la propia Administración, lo que en buena lógica impide sancionar a aquel.

Empezando el análisis crítico por la ausencia de motivación, cabe pensar que la Administración concluyó el procedimiento sancionador con una notificación de redacción esteotipada que ha ganado fortuna en este tipo de expedientes, que intenta fundamentar la negligencia del contribuyente en la gran cantidad de medios que se dispusieron por parte del fisco ante el nacimiento de este novedoso deber informativo.

Siendo verdad la existencia de preguntas frecuentes y vídeos en la página web de la AEAT y la realización de conferencias para profesionales –no para particulares– antes del nacimiento del modelo 720, lo cierto es que ninguno de estos instrumentos goza de carácter normativo, por lo que no puede considerarse cabalmente que pudieran solventar la inseguridad jurídica que generó este formulario y su predecesor –y *leit motiv*–, el modelo 750, a través del cual se pudo presentar hasta el 30 de noviembre de 2012 una declaración tributaria especial por parte de las personas que mantuvieran bienes o derechos en el extranjero.

Dicha inseguridad, o falta de confianza, estaba instalada en el ambiente de una época que vio como dos leyes de urgencia –RDL 12/2012 y 19/2012– configuraron una suerte de amnistía fiscal poco comprensible, que «amplió» su ámbito de aplicación y redujo su *quantum* a través de dos informes de la Dirección General de Tributos, solicitándose previamente para darles una redacción más atractiva la colaboración a las principales asociaciones de unos profesionales tributarios, los asesores fiscales, a los que en cualquier otra circunstancia se anatemiza.

Las poco felices palabras del ministro para coadyuvar a los contribuyentes a acudir a la llamada de la regularización especial a través del modelo 750 –me refiero a la referencia al famoso dicho popular del palo y la zanahoria– no ayudaron a calmar un ambiente enrarecido que culminó, precisamente, con el establecimiento de esta obligación informativa específica para determinados activos en el exterior del país (Alarcón García, 2016).

A esta sucesión de hechos cabe añadir que la implementación del deber informativo se realizó de forma poco razonada por parte de Hacienda, a través de un formulario de imposible

comprensión para el profano, de difícil confección, obligatoriamente por vía telemática<sup>3</sup> y con una serie de especialidades en cuanto a su ámbito subjetivo, objetivo y cuantitativo que hacen que la información que aporta a la Administración pueda ser considerada como perfectamente inútil, sesgada, parcial y que no da idea de la realidad patrimonial de cada contribuyente.

Así pues, esa batería tan cacareada de medios de asistencia al contribuyente tiene su razón de ser en el precario y complejo entramado normativo para poder llevar a cabo el modelo informativo en cuestión, de modo que su utilización apodíctica como medio de prueba de la negligencia del contribuyente resulta del todo cuestionable<sup>4</sup>, teniendo en cuenta que se trata de un formulario que deben rellenar personas de toda condición, desde emigrantes o impatriados a jubilados, todos ellos particulares obligados excepcionalmente a su presentación electrónica.

Es destacable que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana procedió a anular los primeros expedientes sancionadores abiertos por el cumplimiento tardío de esta misma obligación informativa dándole la vuelta a ese razonamiento impenitente de la Administración. En efecto, varias resoluciones de este organismo fechadas el 29 de septiembre de 2017 inician esta senda interpretativa al considerar que el deber en cuestión surge de «una norma que pone de manifiesto la energía con la que el legislador quiere actuar con respecto a determinadas conductas que considera especialmente indiciarias de una posible defraudación tributaria, de ahí la cuantía de las sanciones y de ahí que califique la infracción, en todo caso, como muy grave [...]». Estas circunstancias exigen extremar, si cabe, la diligencia de la Administración en cuanto a que no haya duda alguna sobre la concurrencia de la culpabilidad; exigencia igualmente aplicable a este órgano revisor. Precisamente por ello, no solo se emplearon los métodos jurídicamente habituales para facilitar el conocimiento de la norma al tiempo de su implantación, sino que por parte de la Administración se llevó a cabo una extraordinaria labor de difusión: publicaciones en medios de comunicación, participación de la Agencia Tributaria en numerosas charlas organizadas por profesionales del ámbito tributario con la finalidad de dar la mayor publicidad acerca de los diversos detalles de aquella, etc. Pues bien; a juicio de este tribunal, tal proceder por parte del legislador y de la Administración pone de manifiesto el reconocimiento implícito de la extraordinaria novedad, dificultad técnica e interpretativa en determinados puntos de la norma y –lo más importante– la gran trascendencia que su incumplimiento podría acarrear para el incumplidor, quien, sin embargo, podría incurrir en esta u otras infracciones relacionadas con ella por simple desconocimiento, es decir, por causas ajenas a su voluntad. De ahí la campaña de

<sup>3</sup> Para Falcón y Tella (2013, pp. 9 y ss.), el establecimiento de la obligatoriedad de presentación por vía telemática del modelo 720 carece de la suficiente cobertura legal.

<sup>4</sup> Sin olvidar que el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución para unificación de criterio de 18 de febrero de 2016 (RG 7036/2015 –NFJ061860–), que ha ganado fortuna, ha criticado acerbamente la utilización de fórmulas estereotipadas para justificar el elemento subjetivo en los expedientes sancionadores en materia tributaria, al partirse en este ámbito del principio de presunción de inocencia.

difusión. Ello al margen de que, por su especificidad y tecnicismo, aquellas charlas y noticias rara vez trascendieron más allá del ámbito de los profesionales de la fiscalidad».

Con ello, de una forma virtuosa, este órgano revisor utiliza los argumentos de la propia Administración acerca de sus esfuerzos en aportar información del novedoso deber tributario formal al contribuyente para desarbolar la existencia de negligencia en la actuación de este, pues ese hecho se considera como un síntoma cristalino de la dificultad del formulario a presentar y de la complejidad de la normativa que lo rodea.

A ello debe añadirse, a mayor abundamiento, que el Tribunal Supremo tiene establecido que la capacidad económica del contribuyente, la disposición de medios o asistencia profesional o la experiencia en el sector tributario no permiten suponer, *per se*, una conducta negligente por su parte (por todas, Sentencia de 22 de diciembre de 2016 [rec. núm. 348/2016 –NFJ065184–]).

En este sentido, el propio tribunal territorial que dicta la sentencia que se comenta ya había avanzado su criterio negativo acerca de la motivación de expedientes sancionadores en la disposición de medios por parte del contribuyente, en otra Sentencia de 4 de abril de 2016 (rec. núm. 144/2015 –NFJ062718–), en la que concluye textualmente que «no constituye óbice a lo resuelto, el hecho que (sic) el recurrente sea abogado, incluso un profesional de la normativa fiscalista pues no hemos de olvidar que como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2008, no es factible, en ningún caso, presumir de conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (asesoramiento, importancia económica, etc.) sino que en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias objetivas, hay que ponderar si la discrepancia del contribuyente y la Agencia Tributaria se debe o no a la diversa, razonable y en cierto modo justificada interpretación que cada uno mantiene sobre la norma aplicable».

En segundo lugar, el tribunal critica la ausencia de respuesta acerca de la alegación que realizó el recurrente insistentemente en los recursos previos, basada en la publicación de las conclusiones de un dictamen motivado, emitido por parte de la Comisión Europea, que ponía en duda la proporcionalidad del régimen sancionador.

En este extremo, se apela a la teórica vocación servicial de las Administraciones públicas, para concluir que debería haberse dedicado siquiera un párrafo de la resolución sancionadora a este extremo, sin que resulte pertinente excusarse en la obligatoriedad de la Administración de actuar como mero aplicador de la ley.

Ciertamente, en un estado de derecho no puede estar en manos de los funcionarios ni de los organismos públicos aplicar o no las leyes, aunque los representantes públicos de las instituciones catalanas se esfuercen últimamente en transmitirnos el mensaje contrario. Pero ello no imposibilita que, precisamente entrando en el caso concreto, los órganos encargados de resolver estos expedientes sancionadores puedan ponderar la desproporción de la norma como un elemento, entre muchos, que puedan llevar a eliminar la falta de diligencia del presunto infractor. Más aún, si cabe, si esa falta de proporción es puesta de manifiesto por

un organismo europeo encargado de velar por la defensa de las libertades comunitarias en un procedimiento de infracción *ad hoc*.

Eso, precisamente, es lo que reclama el principio de buena administración pues, como ya se ha dicho, en materia sancionadora rige la presunción de inocencia, de forma que debe ser el órgano encargado del negociado en materia sancionadora el que debe acreditar la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo del tipo.

En este sentido, ha trascendido algún caso concreto en el que precisamente las dudas acerca de la constitucionalidad del régimen sancionador del formulario informativo de continua referencia ha determinado que el órgano sancionador ponderara la sanción a imponer, llevándola por el terreno de las infracciones por fuera de plazo –a saber, 100 € por dato con un mínimo de 1.500 €– en un supuesto en el que a tal extemporaneidad se unía la formulación errónea del modelo –con posible sanción, entonces, de 5.000 € por dato con un mínimo de 10.000 €–, aplicando además el mínimo sancionable de 1.500 euros con independencia del número de datos declarados extemporáneamente porque, en otro caso, «daría como resultado importes desorbitados que en algunos casos serían claramente inconstitucionales»<sup>5</sup>.

De la misma manera, no debe olvidarse que a pesar de su carácter netamente revisor en vía administrativa, los tribunales económico-administrativos disponen y han ejercido en diversas ocasiones la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo en caso de vislumbrar dudas acerca del cumplimiento de las libertades comunitarias por parte de la normativa española sobre la que estuvieran decidiendo un caso concreto, lo que no deja de ser una potestad jurisdiccional que sin duda va mucho más allá de la de (mero) aplicador cuasi robótico del ordenamiento jurídico en vigor.

En tercer lugar, no resulta bizantina la apreciación que realiza el tribunal acerca de la paradoja de que el régimen sancionador que se cuestiona determine que, en todo caso, la sanción impuesta resulte muy grave, pues ello lo hace de peor condición teórica que infracciones que fácticamente resultan mucho más graves para el interés público, como son las derivadas de la falta de presentación de autoliquidaciones, que pueden ser leves.

Este es uno de muchos ejemplos de antinomias y oxímoron a que da lugar un régimen informativo específico diseñado de forma tan nefasta, si bien no es el más importante. La técnica legislativa no viene siendo el fuerte en la normativa tributaria de los últimos años, en cuya confección la intervención académica suele ser inversamente proporcional a la gran condimentación ministerial de todo proyecto normativo que se precie. Tampoco resulta precisamente una joya de técnica normativa el que estas sanciones formales se sitúen en una disposición adicional de la LGT, cuando su lugar natural en la norma se situaría en los preceptos que regulan el régimen sancionador.

---

<sup>5</sup> Transcripción literal de un acuerdo sancionador dictado por una delegación de la AEAT con relación a la aplicación del régimen sancionador formal de continua referencia.

Otra paradoja técnica del régimen sancionador formal por esta infracción informativa se encuentra en su aparente compatibilidad –contraria a la Carta Magna– con otra sanción específica derivada, en su caso, de la falta de ingreso que se aplicaría a aquellos contribuyentes a los que pudiera aplicársele la imputación de una ganancia patrimonial no justificada de conformidad con el artículo 39.2 de la LGT, que a su vez diversos autores han considerado como una norma cuasi sancionadora<sup>6</sup>.

Por último, el tribunal realiza una extensa argumentación que le lleva a pensar que el régimen sancionador debería haberse iniciado al poco tiempo desde el incumplimiento de la obligación informativa por parte del contribuyente, pues su pasividad durante dos años resulta un hecho tan negligente como el de este a la hora de cumplir tardíamente con su deber tributario, culminando su razonamiento con una apelación a aplicar en casos como el de autos el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT, a pesar de no hablarse expresamente en el precepto de aquellos regímenes sancionadores nacidos sin origen en un previo procedimiento tributario.

La sugestiva exégesis del TSJ en este orden de cuestiones no deja de ser, como se ha dicho antes, un medio de ponderar la existencia del elemento subjetivo del tipo infractor en el caso concreto, siendo así que no se puede sancionar a alguien que cumple con un deber informativo, no de ingreso, 90 días tarde si la propia Administración se permite demorar la respuesta dos años, pues esa circunstancia resulta contraria a la buena administración<sup>7</sup>.

Esta suerte de «análisis de diligencia de ambas partes» resulta una interesante propuesta a tener en cuenta en un ámbito, el tributario, en el que las potestades de la Administración han ido en aumento en los últimos veinte años en idéntica proporción que han ido en detrimento los derechos de los contribuyentes.

Igual de relevante sería, aspecto este que a la fecha desconocemos, que la Abogacía del Estado hubiera planteado recurso de casación frente a la sentencia que venimos comentando, en la medida en que sus fundamentos de derecho se basan en una interpreta-

---

<sup>6</sup> Es decir, en pura teoría –y en la aplicación práctica que están llevando a cabo diversas delegaciones territoriales de la AEAT– cabe que la Administración impute una ganancia patrimonial al contribuyente que no hubiera declarado en plazo los activos situados en el extranjero, lo que dada su falta de conexión con el hecho imponible –la obtención de esa renta– permite entender que se trata de una ficción de caracteres cuasi sancionadores. A su vez, la nefasta redacción de la Ley 7/2012 permitiría simultanear en ese caso dicha imputación con las sanciones formales de la disposición adicional decimotercera de la LGT y la sanción por dejar de ingresar de la disposición adicional segunda creada en su propio texto normativo. Este tridente sancionador ha sido criticado, especialmente, por Rozas Valdés (2015, pp. 65-95) y Simón Acosta (2014).

<sup>7</sup> A pesar de ello, por desgracia, otros tribunales territoriales como el TSJ de Madrid han validado una sanción impuesta por una presentación nueve días tarde de un formulario 720 sin entrar a valorar este extremo y juzgando que cabe sancionar cualquier grado de negligencia (Sentencia de 14 de noviembre de 2018 [rec. núm. 34/2018 –NFJ072405–]).

ción muy trabajada, pero no estricta, del artículo 209.2 de la LGT. Bien es cierto que, en resumidas cuentas, el TSJ de Castilla y León utiliza ese razonamiento como un elemento más de su armazón argumental para llegar a la consideración de que la resolución sancionadora resulta huérfana de motivación suficiente, pero la cantidad de espacio que le dedica a la crítica del precepto citado bien merecería la actuación nomofiláctica del Alto Tribunal.

Sin lugar a dudas, una interpretación del Tribunal Supremo como la que sigue este órgano jurisdiccional territorial acerca del plazo máximo para dar comienzo a un procedimiento sancionador tendría un sentido común evidente, evitaría incongruencias y unificaría el *dies a quo* para el inicio de todo expediente sancionador con independencia de su origen, lo que reportaría un beneficio indudable a la seguridad jurídica.

## Referencias bibliográficas

- Alarcón García, E. (2016). *La obligación de información sobre activos en el extranjero*. (1.ª ed.). Madrid: Francis Lefebvre.
- 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.
- Falcón y Tella, R. (2013). El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel? *Quincena Fiscal*, 12, 9 y ss.
- Rozas Valdés, J. A. (2015). El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 109, 65-95.
- Simón Acosta, E. (2012). Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 847.
- Simón Acosta, E. (2014). Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 107, 39-76.
- Simón Acosta, E. (2015). Declaración de bienes en el extranjero: un piélagos de irracionalidad e inconstitucionalidad. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Recuperado de <[www.legaltoday.com](http://www.legaltoday.com)> (6/03/2015).