

## INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE ACTIVOS FORÁNEOS: UNA PROPUESTA AMBICIOSA

**Esaú Alarcón García**

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

---

### EXTRACTO

A través de las siguientes páginas se efectúa una reflexión breve sobre la regulación actual de la obligación informativa de carácter tributario para bienes y derechos en el extranjero, procediéndose a efectuar propuestas de cambio normativo, con el objetivo de adecuar el régimen –sin eliminarlo– a los principios constitucionales más básicos y a las libertades comunitarias.

**Palabras clave:** obligación informativa; activos en el extranjero; modelo 720; ganancia no justificada; imprescriptibilidad.

---

*Fecha de entrada: 25-09-2017 / Fecha de aceptación: 19-10-2017*

## REPORTING OBLIGATION OF ASSETS ABROAD: AN AMBITIOUS PROPOSAL

---

### ABSTRACT

Through the following pages, a brief reflection on the current regulation of the tax reporting obligation for goods and rights abroad is made, proceeding to make proposals for regulatory changes, with the aim of adapting the regime –without eliminating it– to the most basic constitutional principles and community freedoms.

**Keywords:** reporting obligation; assets abroad; 720 form; non justified capital gains; imprescriptibility.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. La información tributaria sobre bienes en el extranjero como deber informativo
3. El régimen sancionador por el incumplimiento informativo
4. Ganancias no justificadas para bienes y derechos en el extranjero
5. Ampliación del plazo de prescripción para bienes y derechos situados en el extranjero
6. La sanción agravada del 150 %
7. Miscelánea

Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

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, introdujo una nueva obligación informativa específica para ciertos bienes y derechos situados fuera del territorio español, con el descarado propósito de amedrentar a los contribuyentes con activos no declarados para que acudieran a la regularización tributaria especial que había patrocinado el Gobierno mediante el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Desde entonces, el efecto que se deriva de dejar de cumplir dicha obligación en plazo es que al contribuyente le caigan todas las penas del infierno, empezando por unas sanciones por el (mero) incumplimiento del deber informativo brutales, continuando por la imputación de una ganancia no justificada por el valor de los activos no declarados sin posibilidad de acreditar la prescripción (y con dos únicas causas de exoneración de puro sentido común: la no residencia y la declaración de la renta previa) y una sanción específica y agravada por la falta de ingreso que se deriva de esa renta ficticia derivada de la imputación de la ganancia no justificada que se acaba de sancionar. Un tridente sancionador endiablado.

En la tónica legislativa que desgraciadamente se ha convertido en habitual, y en clara simetría con el proceso de regularización extraordinaria –la declaración tributaria especial (DTE) o amnistía fiscal, antes citada–, la técnica utilizada para la configuración del régimen informativo para bienes en el extranjero fue deficiente en grado máximo, además de contraria a principios básicos no solo de nuestro orden constitucional, sino también del derecho europeo y hasta de la normativa que protege los derechos humanos.

En el presente trabajo dejaremos de lado tales deficiencias, tratadas abundantemente por la doctrina con una crítica que podemos calificar como acerba y uniforme al nuevo régimen tributario estatuido para todo aquel que haya cometido el desliz de no declarar –formalmente, insistimos– sus bienes o derechos en el exterior, por desconocimiento, miedo, dolosa, culposa o negligentemente, sea un anciano con demencia senil o una persona con una severa invalidez, un inmigrante que dejó bienes en su país, un joven que desconocía que había recibido una herencia o un legado o una persona normal y corriente que sea incapaz de rellenar el malévolo formulario *ad hoc* –el modelo 720 que, en el argot profesional tributario, se conoce como modelo 666<sup>1</sup> por

---

<sup>1</sup> TORRE DÍAZ, F. de la: <<http://www.economista.es/opinion-legal/noticias/7171800/11/15/El-modelo-666.html>>.

sus implicaciones diabólicas–, para el cual se necesita un ordenador –presentación obligatoriamente telemática– y unos altos conocimientos financieros y tributarios.

Así pues, el objetivo de las líneas que ahora siguen es dar unas directrices, obviamente subjetivas, para un deseable cambio normativo que configurara un régimen informativo para bienes y derechos en el extranjero que se ajustara a los principios constitucionales, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en último extremo, al Convenio Europeo para la Defensa de los Derechos Humanos.

Debe recordarse la pertinencia de un trabajo de este tipo en el momento actual, en el bien entendido de que, tras la presentación de diversas denuncias del régimen informativo ante la Comisión Europea y el comienzo de un procedimiento de infracción frente al Reino de España por dicho organismo europeo, el día 15 de febrero de 2017 se hizo pública una nota de prensa por parte de la Unión Europea en la que se informaba de que se acababa de remitir un dictamen motivado a las autoridades españolas, al concluirse que la normativa española resultaba contraria a varias –por no decir, todas– las libertades comunitarias, lo que obligaba al Ministerio de Hacienda a un cambio normativo que en estos momentos no se ha producido, so pena de una previsible condena por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>2</sup>.

## 2. LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BIENES EN EL EXTRANJERO COMO DEBER INFORMATIVO

Como se ha dicho previamente, este novedoso deber de información tributaria específico para bienes y derechos en el extranjero se ha configurado en la Ley 7/2012, mediante el mecanismo de incluir una nueva disposición adicional decimoctava en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que pasa a establecer lo siguiente:

«Se introduce una nueva disposición adicional decimoctava con la siguiente redacción:

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

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

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

<sup>2</sup> Apartado 9 *in fine*: <<http://www.economista.es/opinion-legal/noticias/7171800/11/15/El-modelo-666.html>>.

sus implicaciones diabólicas–, para el cual se necesita un ordenador –presentación obligatoriamente telemática– y unos altos conocimientos financieros y tributarios.

Así pues, el objetivo de las líneas que ahora siguen es dar unas directrices, obviamente subjetivas, para un deseable cambio normativo que configurara un régimen informativo para bienes y derechos en el extranjero que se ajustara a los principios constitucionales, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en último extremo, al Convenio Europeo para la Defensa de los Derechos Humanos.

Debe recordarse la pertinencia de un trabajo de este tipo en el momento actual, en el bien entendido de que, tras la presentación de diversas denuncias del régimen informativo ante la Comisión Europea y el comienzo de un procedimiento de infracción frente al Reino de España por dicho organismo europeo, el día 15 de febrero de 2017 se hizo pública una nota de prensa por parte de la Unión Europea en la que se informaba de que se acababa de remitir un dictamen motivado a las autoridades españolas, al concluirse que la normativa española resultaba contraria a varias –por no decir, todas– las libertades comunitarias, lo que obligaba al Ministerio de Hacienda a un cambio normativo que en estos momentos no se ha producido, so pena de una previsible condena por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>2</sup>.

## 2. LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BIENES EN EL EXTRANJERO COMO DEBER INFORMATIVO

Como se ha dicho previamente, este novedoso deber de información tributaria específico para bienes y derechos en el extranjero se ha configurado en la Ley 7/2012, mediante el mecanismo de incluir una nueva disposición adicional decimotava en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que pasa a establecer lo siguiente:

«Se introduce una nueva disposición adicional decimotava con la siguiente redacción:

"Disposición adicional decimotava. *Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.*

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

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

<sup>2</sup> Apartado 9 *in fine*: <<http://www.economista.es/opinion-legal/noticias/7171800/11/15/El-modelo-666.html>>.

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

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

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

Dicho régimen informativo no deja de ser un deber del contribuyente, esto es, una obligación de tipo formal que debería formar parte del articulado propiamente dicho de la LGT, y no figurar en una disposición adicional como ocurre actualmente.

Por ello, la propuesta en este ámbito sería doble:

- a) Eliminación de la disposición adicional decimoctava de la LGT en los términos actuales.
- b) Sustitución de su redactado por un nuevo apartado d) del punto 1 del actual artículo 93 de la LGT que, muy brevemente, dijera lo siguiente:

«Se introduce una letra d) al apartado 1 del artículo 93 de la Ley General Tributaria:

d) Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria información sobre cuentas financieras, títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, seguros de vida o invalidez, rentas vitalicias o temporales, planes de pensiones o cualquier instrumento de previsión social, sobre bienes inmuebles y derechos reales sobre estos, así como sobre bienes muebles de todo tipo, dinero en efectivo, cajas fuertes, obras de arte, lingotes de oro y cualquier otro tipo de activo de los que sean y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, en los términos que reglamentariamente se determinen.

Se exceptiona dicha obligación respecto de aquellos activos que sean objeto de cualquier otro tipo de suministro de información efectivo y real a la Administración tributaria, a través de cualquier mecanismo de información en vigor en el ordenamiento jurídico español.

La obligación prevista en el párrafo anterior se extenderá a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo».

La propuesta incluye, además de la subsanación técnica del déficit de ubicación en la norma, dos novedades de tipo sustantivo. Así, además de los activos foráneos sobre los que hasta ahora existe dicho deber informativo –cuentas corrientes y similares, activos financieros y similares e inmuebles y derechos sobre los mismos–, se incluyen otros bienes y derechos en el exterior, en una redacción que tiene el ánimo de que el deber informativo se refiera a cualquier bien o derecho que se sitúe en el extranjero, esto es, a que sea un *numerus clausus*.

Si bien la modificación anterior operaría expandiendo el ámbito de aplicación objetivo del modelo, el ulterior cambio previsto en un nuevo párrafo segundo, tendría el efecto contrario al eliminar de dicho deber informativo todos aquellos activos que estén sometidos a un intercambio de información tributaria que sea efectivo, esto es, que además de estar previsto en una normativa en vigor –como pueda ser un convenio bilateral para evitar la doble imposición o de suministro de información, una directiva comunitaria o un acuerdo multilateral de información como son los actualmente en vigor FATCA o el *Common Reporting Standard* (CRS) auspiciado por la OCDE–, sea cumplido efectivamente por los países firmantes en los que se encuentre el activo foráneo.

Con estos dos cambios, eliminaríamos las sospechas que se disparan sobre el régimen actual, en el sentido de que pueda resultar discriminatorio –desigual, en función de los bienes que uno disponga en el exterior– y a que genere duplicidad de cargas fiscales indirectas –al no exonerarse del deber en caso de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria reciba los datos declarados por otros circuitos informativos–.

Una tercera cuestión, eliminada del redactado propuesto, es toda la referencia existente con relación a los autorizados, pues en la praxis solo ha servido para generar multiplicidades informativas y sancionadoras.

El mandato de la disposición adicional decimoctava es desarrollado, actualmente, por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se modifica el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (o RGGIT), que incorporó así tres nuevos artículos –42 bis, 42 ter y 54 bis– relativos, respectivamente, a la obligación de informar acerca de cada uno de los bienes indicados en las tres letras traspuestas del mandato legal: cuentas por un lado, valores mobiliarios, títulos y otros activos financieros por otro y, por último, bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.

Dichos preceptos deberían ser modificados o ampliados con otro precepto que regulara la obligación informativa para el resto de activos en el extranjero. Asimismo, el relativo a valores debería incluir los préstamos y créditos entre particulares –no bancarios– y los planes de pensiones.

En cuanto a la eficacia en el tiempo del cambio que aquí se propone, configurar un régimen informativo diferente y aplicarlo de forma retroactiva es tarea complicada de implementar técnicamente. Cabría, como máximo, dar un plazo de cumplimiento excepcional para presentar la declaración de los años 2012 y sucesivos, pero eso podría ser visto como una suerte de regularización especial, aunque ello no dejaría de tener sentido tras la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017, que ha anulado la declaración tributaria especial de 2012.

Por tal motivo, a nuestro modo de ver el nuevo apartado d) del artículo 93 de la LGT podría tener la vigencia temporal tradicional, aplicable desde su publicación en el BOE.

### 3. EL RÉGIMEN SANCIONADOR POR EL INCUMPLIMIENTO INFORMATIVO

La omisión del deber informativo fijado en la actualmente en vigor disposición adicional decimoctava despliega sus efectos en tres diferentes ámbitos. Este es uno de los grandes males del sistema, por lo que un cambio normativo plausible a proponer debería partir de la separación entre el régimen sancionador (formal) de tal deber informativo, que debe ser gravoso pero fundamentado en el capital o valoración económica no declarado –y no del concepto de «dato» o «conjunto de datos»– y, además, debería ser totalmente independiente de la regulación de las ganancias no justificadas de patrimonio, tal y como se propondrá en el epígrafe siguiente de este trabajo.

En este sentido, el incumplimiento o cumplimiento incorrecto del citado deber de información lleva actualmente aparejada la aplicación de un régimen sancionador creado al efecto en el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava, contemplándose dos tipos de infracciones:

1. «No presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos» la declaración informativa de continua referencia.
2. 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, como infracciones muy graves y se sancionan con multas pecuniarias cuyo importe se modula en función de su gravedad.

Así:

«a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.



La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta ley».

Nuevamente desde el punto de vista técnico, establecer un régimen sancionador en una disposición adicional –fuera del cuerpo del texto legal estricto– es un grave error, siendo lógico proceder a añadir el supuesto de hecho infractor al catálogo de infracciones previsto en el capítulo III del título IV, dedicado a infracciones y sanciones, de la LGT.

Por tal motivo, la propuesta de cambio partiría de añadir un nuevo artículo 206 ter en la LGT, con el siguiente tenor:

«Se añade un nuevo artículo 206 ter a la LGT, con la siguiente redacción:

Artículo 206 ter. *Infracción tributaria por incumplimiento de la obligación de suministro de información de bienes y derechos en el extranjero.*

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero.

También constituye infracción tributaria presentar dicha declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

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

La base de la sanción será el valor fijado en la declaración informativa de aquellos bienes y derechos en el extranjero respecto de los que se ha cometido la infracción.

2. Si se presenta de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del diez por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 1.000 euros ni superior a 10.000 euros por declaración.

3. Si la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero se presenta fuera del plazo fijado reglamentariamente, pero sin existir un previo requerimiento por parte de la Administración tributaria, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del diez por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 1.000 euros ni superior a 10.000 euros por declaración.

4. Si la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero se presenta por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del diez por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 1.000 euros ni superior a 10.000 euros por declaración.

5. Si no se presenta la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del veinticinco por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 10.000 euros ni superior a 100.000 euros por declaración».

A modo de comentario, a pesar de que lo ideal sería plantear el nuevo régimen sancionador como sustitutivo del anterior, dándole carácter retroactivo a 31 de diciembre de 2012, lo cierto es que tal posibilidad quebrantaría el corazón de la irretroactividad de normas sancionadoras plasmado en nuestra Carta Magna.

De hecho, por mandato constitucional, el nacimiento del régimen sancionador que aquí se plantea se aplicaría también a los expedientes sancionadores, abiertos o pendientes de abrir, en los que estuviera en vigor el antiguo sistema de la disposición adicional decimoctava.2 de la LGT, en la medida en que resultara más benévolo para el contribuyente. Es lo que se conoce como retroactividad *in bonis* de las puniciones.

La configuración del régimen punitivo que aquí se propone parte de premisas muy distintas al actualmente en vigor. En lugar de aplicarse en función de un baremo –los datos o conjunto de ellos– que no tiene en cuenta el capital en el extranjero sino el número de registros a declarar, la base de la sanción sería el valor económico declarable del bien o derecho no declarado o declarado defectuosamente. De esta manera, se evita apriorísticamente el incumplimiento del principio de proporcionalidad del régimen sancionador actual, que puede dar lugar a absurdos como que las sanciones formales superen a la sustantiva del 150% de la que hablaremos más tarde o, peor aún, que una sanción formal supere el valor de los bienes en el extranjero porque los datos o conjunto de datos a declarar eran muchos, en carteras de inversión con muchos movimientos pero poco capital o en caso de inversiones financieras muy diversificadas<sup>3</sup>.

En cuanto a la cuota punitiva, al eliminar del régimen sancionador el concepto de «dato» o «conjunto de datos», el *quantum* se fija aplicando una alícuota sobre la base, superior cuando el incumplimiento ha sido detectado por la Administración sin requerimiento previo. Es decir, ya no se multiplican los datos o conjunto de ellos por 100 o por 5.000 euros, sino que se fija la base en función del valor de lo no declarado o declarado defectuosamente o fuera de plazo y, sobre ese importe, se aplica un porcentaje del 10 o del 25%.

Adicionalmente, y con el objetivo de dar cumplimiento al juicio de proporcionalidad según los inveterados parámetros fijados por el Tribunal Constitucional<sup>4</sup>, también se establecen importes máximos y mínimos de la pena a imponer, en cada caso. Recuérdese, en este orden de cuestiones, que la punibilidad prevista para este régimen informativo es independiente –y, por tanto, puede ser acumulada– por cada ejercicio económico en que se produce un incumplimiento informativo, y también por cada titular, de modo que con esos umbrales se evitaría que las sanciones se multipliquen sin tasa.

#### 4. GANANCIAS NO JUSTIFICADAS PARA BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO

Una segunda consecuencia del incumplimiento del actual deber informativo sobre activos en el exterior tiene un carácter aparentemente sustantivo, pudiendo afectar a la imposición sobre

<sup>3</sup> Ejemplo de dislate supino lo encontramos en el caso, real, expuesto en la siguiente tribuna: <<http://www.economicista.es/opinion-legal/noticias/8516705/07/17/Prefiero-la-carcel.html>>.

<sup>4</sup> Por todas, expuestos en su Sentencia 207/1996, de 16 de diciembre (BOE de 22 de enero de 1997).

la renta –impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades o impuesto sobre la renta de no residentes– del contribuyente.

El propio legislador anuncia la posible existencia de otras consecuencias del incumplimiento de dicha obligación, diferentes a las infracciones formales comentadas, al señalarse en el apartado 3 de la disposición adicional decimoctava introducida como se ha dicho anteriormente por el artículo 1 de la Ley 7/2012 que «las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional».

Seguidamente a esa advertencia, la citada Ley 7/2012 efectúa sendas modificaciones de las leyes del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades en la redacción de los preceptos que respectivamente venían regulando, tradicionalmente, las rentas no justificadas.

Así, se añadió un nuevo apartado 2 al artículo 39 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), con la siguiente redacción:

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

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

Por lo que se refiere al impuesto sobre sociedades, la norma en cuestión introdujo un nuevo apartado 6 en su artículo 134, que de modo semejante –pero no idéntico– a lo estipulado en el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF señala que:

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

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

Desde el punto de vista técnico, anudar esta gravísima consecuencia a un mero incumplimiento informativo es un error de gran calado, que no pasaría de ninguna de las maneras el tamiz del principio de proporcionalidad instaurado por el Tribunal Constitucional, además de crear un hecho imponible de carácter automático, una suerte de ficción jurídica con rasgos típicamente sancionadores, que tiene como consecuencia ineludible la imprescriptibilidad de aquellas rentas obtenidas y que han dado lugar a bienes o derechos en el extranjero no declarados en plazo.

En realidad, se asemeja más a una extraña regla de imputación temporal que a una tipología específica de renta que bien pudiera estar prescrita, o exenta o no sujeta, y por arte de birlibirloque reviviera y pasara a tributar por un mero incumplimiento informativo. La afrenta a los principios de capacidad económica, de seguridad jurídica –en su vertiente relativa a la confianza legítima–, a la igualdad en la imposición y a las libertades comunitarias –especialmente, a la libre circulación de capitales– es palmaria.

Ante esta postura del legislador, existen varias vías para solventar el problema de la imprescriptibilidad que, como es sabido, ha sido puesto en duda por la Comisión Europea tras las denuncias de varios particulares al nuevo régimen informativo, hasta el punto de haber emitido un dictamen motivado que fue comunicado el pasado mes de febrero a las autoridades españolas, antes de remitir el expediente al Tribunal de Luxemburgo.

Así, una primera propuesta, a la vasca<sup>5</sup>, sería añadir una coletilla al apartado 2 de cada precepto en el siguiente sentido:

«Se modifica el párrafo segundo del artículo 39.2 de la Ley de IRPF –*idem* IS–:

"No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, no declarables o prescritas"».

Técnicamente no es la solución óptima, puesto que el resultado no deja de ser una presunción *iusuris tantum* de obtención de rentas, cuyo supuesto de hecho se subsume ya en los tradicionales artículos 39 de la LIRPF –actual 39.1 LIRPF– y 134 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), con el que guardarían una identidad total. Se trataría de una norma innecesaria, que regularía un concreto supuesto de hecho para bienes en el extranjero que ya se encontraría incluido en la genérica presunción de rentas no declaradas.

En este sentido, la propuesta idónea sería la derogación de estos dos nuevos apartados que se introdujeron por la Ley 7/2012 en las Leyes de IRPF e IS, añadiendo un nuevo precepto en la LGT que se tratará en el siguiente epígrafe.

<sup>5</sup> Así la denomino, pues esta es la solución que adoptaron los legisladores forales de Guipúzcoa y de Vizcaya –no así Álava–, al proceder a modificar a los pocos meses de su entrada en vigor, en esos términos, el inicial régimen informativo creado en paralelo a la Ley estatal 7/2012, en las Normas Forales 11 y 13/2013, de 5 de diciembre, de Vizcaya, y Normas Forales 50 y 123/2013, de Guipúzcoa.

En cuanto a la eficacia temporal de este cambio, es otro aspecto realmente vidrioso. Desde el punto de vista técnico no cabe duda de que dicho cambio –o derogación– debería tener carácter retroactivo a 31 de diciembre de 2012; sin embargo, tal modificación normativa puede ser vista como la dulcificación de una norma antifraude, sin olvidar que es una exigencia de la Comisión Europea.

Merece la pena reflexionar sobre la posible eficacia retroactiva del cambio que aquí se propone en la norma en el caso de que el legislador no fije, *lege lata*, ese pretendido carácter. A mi modo de ver, si el precepto futuro nace tras un debate relativo a la adaptación de la norma al derecho europeo, es razonable que el intérprete futuro considere que la nueva normativa lo que ha hecho ha sido mejorar técnicamente la anterior redacción, dándole carácter *iuris tantum* a lo que nació de forma torcida, como una ficción de carácter pseudosancionador contraria a los principios más elementales de nuestro ordenamiento jurídico.

En este orden de cuestiones, el Tribunal Supremo ha utilizado en diversas ocasiones la técnica de la interpretación conforme para, más allá de la apariencia externa de un precepto concreto, efectuar una exégesis de su redactado que permita a la norma mantenerse en vigor. Así ha ocurrido, paradigmáticamente, con el artículo 50.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que, con relación a la validez de los documentos privados de acuerdo con el artículo 1.227 del Código Civil, ha sido interpretado como una presunción *iuris tantum* a pesar de los términos imperativos –«A los efectos de la prescripción [...] se presumirá [...]» que utiliza<sup>6</sup>.

En conclusión, y siendo consciente de que no es lo ideal, al nuevo precepto propuesto –o a la derogación del vigente– los tribunales podrían el día de mañana darle una eficacia retroactiva *ex post facto*, utilizando como criterio hermenéutico la sucesión de hechos que nos ha llevado a este cambio normativo –empezando por la amnistía fiscal de 2012– y la deplorable técnica del legislador. Esta solución jurisprudencial puede evitar el riesgo (político) que supone eliminar con efectos retroactivos una normativa que nació, presuntamente, como arma para la lucha contra el fraude, aunque en realidad tenía como único objetivo el conseguir la recaudación necesaria para cuadrar el presupuesto del Estado a través de la amnistía fiscal.

## 5. AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

La guinda del cambio normativo que aquí se propone, que debería servir para otorgarle el sedicente carácter antifraude y a su vez para cumplir con las exigencias de la Comisión Europea,

<sup>6</sup> Sería inabarcable el listado de sentencias que han llegado a semejante conclusión, convirtiendo lo que había nacido como una presunción con prueba limitada –*numerus clausus*– en una presunción *iuris tantum*, cuya acreditación contraria es posible mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho, admitiéndose a tales efectos como documentos privados válidos un acta de junta de socios protocolizada en el correspondiente libro mercantil –STS de 6 de octubre de 2011, derivada de rec. núm. 2068/2009 (NFJ045151)–, los recibos de consumos energéticos –STS de 3 de noviembre de 2010, rec. núm. 234/2006 (NFJ040998)– o similares –STS de 20 de marzo de 1997, rec. núm. 6483/1992 (NFJ048998)–.

debe ser una ampliación, prudente, del plazo de prescripción de las deudas tributarias que determinen la existencia de bienes y derechos situados en el extranjero.

Siguiendo las directrices de la jurisprudencia de Tribunal de Luxemburgo, el plazo de prescripción no debería llegar nunca a un plazo tan prologando como de 20 años –Sentencia C-341/13, de 17 de septiembre de 2014, asunto *Cruz Companhia*–, admitiendo que sí se asimile al mayor plazo de prescripción penal o civil previsto en nuestro ordenamiento jurídico con carácter general.

Hasta hace poco el plazo de prescripción civil máximo era de 15 años pero, en la actualidad, es de 5, *ex* artículo 1.964 del Código Civil. Por lo que se refiere al ámbito criminal, los plazos habituales son de 5 o 10 años, aunque hay plazos de perención de 15, 20 años e incluso la imprescriptibilidad de los delitos más graves. Una de las dos resoluciones de Luxemburgo que trata de la ampliación de plazos de bienes en el extranjero hablaba de plazos de 2/12 años –bienes nacionales *vs.* extranjeros–; la otra, de 10 años –Sentencias C-155 y C-157/08, de 11 de junio de 2009 (NFJ033558), y C-132/10, de 15 de septiembre de 2011 (NFJ044030)–.

Desde mi punto de vista y por asimilación con el delito fiscal agravado, la ampliación del plazo de prescripción para bienes y derechos en el extranjero debería ser hasta los 10 años, y siempre limitándola a países respecto a los cuales no exista un suministro de información en vigor, real y efectivo.

Respecto de este cambio normativo, lo plausible sería que tuviera eficacia temporal desde su publicación en el BOE, orillando así los posibles problemas de retroactividad en grado máximo.

Ahora bien, tampoco parece mala solución el dotar a un cambio normativo de este calado de eficacia retroactiva limitada a 31 de diciembre de 2012, al ser en realidad la solución –la sustitución– de un régimen de imprescriptibilidad como el actual, que resulta mucho más gravoso y padece un grave déficit desde el punto de vista de la seguridad jurídica que debe imperar en todo estado de Derecho.

Por consiguiente, se propone el siguiente cambio normativo:

«Con efectos desde la entrada en vigor de la ley, se introduce un número 2 en la redacción del artículo 66 de la LGT, renumerándose la anterior redacción:

*Artículo 66. Plazos de prescripción.*

1. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

## 2. Prescribirán a los diez años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar el pago de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación que hubiera dado lugar a la adquisición, tenencia, declaración o titularidad de bienes y derechos en el extranjero, en países que no formen parte de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo y que no hubieran suscrito algún instrumento de suministro de información rubricado por el Reino de España, en virtud del cual exista un flujo de información efectiva y real respecto de aquellos.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas que haya dado lugar a la adquisición, tenencia, declaración o titularidad de bienes y derechos en el extranjero, en países que no formen parte de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo y que no hubieran suscrito algún instrumento de suministro de información rubricado por el Reino de España, en virtud del cual exista un flujo de información efectiva y real respecto de aquellos».

Nótese que no se vincula dicha ampliación del plazo de prescripción al incumplimiento informativo del modelo 720, porque según la opinión de quien esto suscribe, esta norma ha de ser una excepción genérica que afecte a cualquier tributo, desde IRPF e IS a ISD, IP, ITP y AJD, etc., y que debe nacer para perpetuarse, no como medio para coadyuvar a los contribuyentes a acudir a una declaración tributaria especial –como nació el vigente régimen– en una situación presupuestaria excepcional.

El redactado de la redacción es sumamente gravoso, en el sentido de que ni siquiera el cumplimiento por el obligado del deber informativo exoneraría de ese aumento del plazo de prescripción, si se dan las condiciones normativas para ello: que se trate de bienes y derechos en el extranjero sitos en países extracomunitarios que no cumplan o no dispongan de mecanismos de suministro de información con el Reino de España. Lógicamente, su redacción podría ponderarse, incluyendo una excepción con referencia explícita al nuevo artículo 93 de la LGT.

Adicionalmente, nótese que el eventual flujo de información que inhibe la ampliación del plazo de prescripción tendría que ser «real y efectivo». Este aserto viene a salir al paso de una realidad que no debe olvidarse, como es que existen muchos territorios que a pesar de obligarse jurídicamente al suministro de información tributaria, no son capaces o rehúsan establecer los mecanismos apropiados a tal efecto, lo que acaba perjudicando la situación del fisco español.

El precepto que se propone debería introducirse con vocación de tener una eficacia retroactiva limitada máxima al ejercicio 2012, evitando así incurrir en la retroactividad auténtica proscribida por el Tribunal Constitucional.



Para aclarar este aspecto debería añadirse una disposición adicional, que establezca algo similar a lo siguiente:

«Disposición adicional XXX. *Ampliación del plazo de prescripción para bienes y derechos en el extranjero.*

La ampliación de plazos de prescripción regulada en el nuevo apartado 2 del artículo 66 de la Ley General Tributaria tiene como objetivo dar cumplimiento a la normativa europea según exigencias de la Comisión Europea, subsanando las deficiencias de la Ley 7/2012, de intensificación de la lucha contra el fraude, que tenía eficacia desde los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2012.

Para evitar incurrir en una retroactividad de grado máximo en su aplicación, el nuevo plazo de prescripción ampliado de diez años para bienes y derechos en el extranjero no podrá dar lugar a la exigencia de deudas tributarias devengadas en periodos impositivos anteriores a los iniciados en el año 2012».

## 6. LA SANCIÓN AGRAVADA DEL 150 %

Actualmente, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 –régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas– establece una sanción específica del 150 % sobre la deuda tributaria, para supuestos en que resulte aplicable el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF o su correlato en el ámbito del IS. La redacción es ciertamente tan disparatada que, como bien dijo Isabel ESPEJO, 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 contribuyente<sup>7</sup>. Este es el redactado actual:

«Disposición adicional primera. *Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.*

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

<sup>7</sup> ESPEJO POYATO, I.: «La recurrente Ley de represión del fraude fiscal», en *Tribuna Fiscal*, núm. 264/2013, editorial CISS, págs. 45 a 54.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra. La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Esta norma debe derogarse sin mayores explicaciones, pues además de tener una redacción nefasta, propia de un púber, y estar fuera del articulado del título de la LGT que regula el régimen de infracciones y sanciones, es excesivamente gravosa y no admite ponderación alguna, lo que resulta irrazonable en materia sancionadora. Su aplicación, unida a la imputación de la ganancia no justificada que le da origen, genera inevitablemente una situación de confiscatoriedad, contraria al derecho de propiedad que ampara tanto la Constitución española como el Convenio para la Defensa de los Derechos Humanos.

En su sustitución, si se quiere, se podría añadir un párrafo al artículo 191 de la LGT, que regula la infracción por falta de ingreso, agravando la punición para el caso de resultar aplicable la ganancia no justificada para bienes y derechos en el extranjero.

Valdría, de esta manera, la siguiente modificación normativa:

«Se modifica el apartado 4 del artículo 191 de la LGT, dándole la siguiente redacción:

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos y cuando se origine debido a la imputación de una ganancia de patrimonio no justificada por aplicación de los artículos 39.2 de la Ley del IRPF y 134.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley».

## 7. MISCELÁNEA

No quisiera finalizar este texto sin olvidar las graves deficiencias técnicas del actual formulario para implementar el cumplimiento de esta obligación informativa, modelo 720, que han dado lugar a que lo bautizara en su día, solicitando al lector que disculpe la autocita, como un formulario perfectamente inútil<sup>8</sup>.

Sería razonable que dicho formulario fuera, como ocurre en Italia, una página más –una planilla– de la declaración de IRPF o, si cabe, del IP –aunque, en este caso, en España la exoneración de presentar el formulario de este tributo de gran parte de la población es un hándicap destacable–.

Por demás, el aplicar las sanciones formales por cada tipo de activo, no tener en cuenta la edad del contribuyente, multiplicar las sanciones por cada cotitular de un bien o derecho, exonerar a las sociedades, no facilitar un formulario en papel para las personas físicas que no realicen ninguna actividad empresarial o profesional, etcétera, son también errores que deben subsanarse por vía reglamentaria, sin obviamente ir más allá de los términos de la ley.

El más grave, en cualquier caso, es sin lugar a dudas la falta de utilidad del modelo en su configuración actual. El modelo 720 debería ser un formulario fotográfico, con la imagen de los activos en el extranjero a 31 de diciembre de cada año o con un reflejo trimestral, si se quiere, pero no basado en unas variables que lo convierten en una entelequia difícil de entender y que le facilita a la Administración tributaria una información fragmentada, parcial, difícilmente comprensible y, por ende, inútil para la pretendida lucha contra el fraude.

---

## Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E. [2016]: *La obligación de información sobre activos en el extranjero*, 1.ª edición, Madrid, editorial Francis & Taylor.

- [2012]: «Imprescriptibilidad de deudas tributarias: ¿retroactividad?», en *Iuris & Lex, elEconomista*, 14 de diciembre, pág. 17.
- [2014]: «Y de postre, un 720 deconstruido», en *Iuris & Lex, elEconomista*, 28 de febrero, pág. 19.
- [2015]: «Una norma inaplicable», en *Iuris & Lex, elEconomista*, 12 de junio, pág. 6.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF): «Comentarios críticos al Anteproyecto de Ley antifraude», en *Documentos*.

- «La obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero», en *Documentos* del grupo de trabajo del modelo 720.

---

<sup>8</sup> En «Una norma inaplicable», en *Iuris & Lex, elEconomista*, 12 de junio de 2015, pág. 6.

- «Nuevas cuestiones sobre el modelo 720», en *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.<sup>a</sup> edición, Madrid, AEDAF-Wolters Kluwers.
- CAMPO ZAFRA, A. del [2015]: «El arte de los impuestos y el modelo 720», en *Iuris & Lex*, elEconomista, 12 de junio, pág. 11.
- [2015]: «Europa no quiere que tengamos Modelo 720», en *Expansión*, 22 de abril, pág. 24.
- CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> [2013]: «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 157, Civitas, pág. 73 y ss.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [1999]: *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, Barcelona, Marcial Pons.
- ESPEJO POYATO, I. [2013]: «La recurrente Ley de represión del fraude fiscal», en *Tribuna Fiscal*, núm. 264, editorial CISS, págs. 45-54.
- GANDARIAS CEBRIÁN, L. [2012]: «"Imprescriptibilidad" de ganancias injustificadas en el extranjero», en *Iuris & Lex*, elEconomista, 14 de diciembre, pág. 16.
- GÓMEZ TABOADA, J. [2015]: «¿Bye, 720, bye?», en *Atlántico*, núm. 862, 15 de febrero.
- [2015]: «Un cadáver en la cuenta», en *Iuris & Lex*, elEconomista, de 12 de junio, pág. 10.
- HERRERA MOLINA, P. M. [1998]: *Capacidad económica y sistema fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Madrid, Marcial Pons.
- HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. [1994]: «Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 81, Civitas, págs. 18 y ss.
- [1999]: «Las ganancias no justificadas en el impuesto sobre la renta, (¿presunciones, ficciones o cómputo especial de la prescripción?)», en *Impuestos (Compendio)*, tomo dos, La Ley, págs. 159-170.
- HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. [2013]: «El principio de no confiscatoriedad en nuestro actual sistema tributario», en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, Madrid, Francis Lefebvre, AEDAF y CGPJ, págs. 29-36.
- JIMENA QUESADA, L. [2013]: «Interés de ley versus desinterés constitucional y europeo: a propósito de la STS de 19 de noviembre de 2012 sobre reiteración de actuaciones tributarias», en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, Madrid, Francis Lefebvre, AEDAF y CGPJ, págs. 37-48.
- [2014]: «La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos: problemas de aplicación en el ámbito tributario español», ponencia preparada para el *Congreso Internacional sobre Tributación, Derechos Humanos y Fraude Fiscal*, celebrado en Valencia los días 10 y 11 de noviembre.
- NAVARRO SANCHÍS, F. J. [2012]: «¿Juan sin tierra ha muerto?», en *Iuris & Lex*, elEconomista, 20 de abril, pág. 3.
- PISTONE, P. [2006]: «The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation», en *Intertax*, págs. 236 y ss.

ROMERO PLAZA, C. [2015]: *Prueba y tributos*, Valencia, Tirant lo Blanch.

ROZAS VALDÉS, J. A. [1993]: «Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones», Barcelona, Marcial Pons.

– [2014]: «De la confiscación», capítulo del libro *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, homenaje al profesor Javier Lasarte Álvarez, coordinado por FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ y Jesús RAMOS PRIETO, Madrid, editorial Instituto de Estudios Financieros, págs. 3.221-3.239.

– [2015]: «El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero», en *Revista Técnica Tributaria*, núm.109, de abril a junio, AEDAF, págs. 65-95.

ROZAS VALDÉS, J. A. y VILLAR EZCURRA, M. [2011]: «La asistencia mutua a la luz del principio de proporcionalidad», en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, págs. 73-92.

SALINAS, J. *et al.* [2015]: «Del 750 al 720: de la nada a la miseria», en *Cinco Días*, 3 de diciembre, pág. 15.

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», en *Quincena Fiscal*, núm. 11, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 101 y ss.

– [2012]: «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», en *RCyT. CEF*, núm. 355, octubre, págs. 1-36.

SANZ GADEA, E. [2013]: «El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria», en *RCyT. CEF*, núm. 360, marzo, págs. 109-188.

SEOANE LÓPEZ, J. [2015]: «Modelo 720: buenos resultados por el mayor control», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 12 de junio, pág. 12.

SIMÓN ACOSTA, E. [1997]: *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Cizur Menor, Aranzadi.

– [2012]: «Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 25 de septiembre, núm. 847.

– [2014]: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, AEDAF, págs. 39-76.

– [2015]: «Declaración de bienes en el extranjero: un piélagos de irracionalidad e inconstitucionalidad», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, <[www.legaltoday.com](http://www.legaltoday.com)>, 6 de marzo.

TIPKE, K. [2002]: *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, Barcelona, Marcial Pons.

TORRE DÍAZ, F. de la [2015]: «La ley del péndulo», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 13 de febrero, pág. 21.

– [2015]: «La ley del péndulo (y II): los vientos del cambio», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 10 de abril, pág. 25.

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

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

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

Dicho régimen informativo no deja de ser un deber del contribuyente, esto es, una obligación de tipo formal que debería formar parte del articulado propiamente dicho de la LGT, y no figurar en una disposición adicional como ocurre actualmente.

Por ello, la propuesta en este ámbito sería doble:

- a) Eliminación de la disposición adicional decimoctava de la LGT en los términos actuales.
- b) Sustitución de su redactado por un nuevo apartado d) del punto 1 del actual artículo 93 de la LGT que, muy brevemente, dijera lo siguiente:

«Se introduce una letra d) al apartado 1 del artículo 93 de la Ley General Tributaria:

d) Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria información sobre cuentas financieras, títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, seguros de vida o invalidez, rentas vitalicias o temporales, planes de pensiones o cualquier instrumento de previsión social, sobre bienes inmuebles y derechos reales sobre estos, así como sobre bienes muebles de todo tipo, dinero en efectivo, cajas fuertes, obras de arte, lingotes de oro y cualquier otro tipo de activo de los que sean y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, en los términos que reglamentariamente se determinen.

Se exceptiona dicha obligación respecto de aquellos activos que sean objeto de cualquier otro tipo de suministro de información efectivo y real a la Administración tributaria, a través de cualquier mecanismo de información en vigor en el ordenamiento jurídico español.

La obligación prevista en el párrafo anterior se extenderá a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo».

La propuesta incluye, además de la subsanación técnica del déficit de ubicación en la norma, dos novedades de tipo sustantivo. Así, además de los activos foráneos sobre los que hasta ahora existe dicho deber informativo –cuentas corrientes y similares, activos financieros y similares e inmuebles y derechos sobre los mismos–, se incluyen otros bienes y derechos en el exterior, en una redacción que tiene el ánimo de que el deber informativo se refiera a cualquier bien o derecho que se sitúe en el extranjero, esto es, a que sea un *numerus clausus*.

Si bien la modificación anterior operaría expandiendo el ámbito de aplicación objetivo del modelo, el ulterior cambio previsto en un nuevo párrafo segundo, tendría el efecto contrario al eliminar de dicho deber informativo todos aquellos activos que estén sometidos a un intercambio de información tributaria que sea efectivo, esto es, que además de estar previsto en una normativa en vigor –como pueda ser un convenio bilateral para evitar la doble imposición o de suministro de información, una directiva comunitaria o un acuerdo multilateral de información como son los actualmente en vigor FATCA o el *Common Reporting Standard* (CRS) auspiciado por la OCDE–, sea cumplido efectivamente por los países firmantes en los que se encuentre el activo foráneo.

Con estos dos cambios, eliminaríamos las sospechas que se disparan sobre el régimen actual, en el sentido de que pueda resultar discriminatorio –desigual, en función de los bienes que uno disponga en el exterior– y a que genere duplicidad de cargas fiscales indirectas –al no exonerarse del deber en caso de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria reciba los datos declarados por otros circuitos informativos–.

Una tercera cuestión, eliminada del redactado propuesto, es toda la referencia existente con relación a los autorizados, pues en la praxis solo ha servido para generar multiplicidades informativas y sancionadoras.

El mandato de la disposición adicional decimoctava es desarrollado, actualmente, por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se modifica el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (o RGGIT), que incorporó así tres nuevos artículos –42 bis, 42 ter y 54 bis– relativos, respectivamente, a la obligación de informar acerca de cada uno de los bienes indicados en las tres letras traspuestas del mandato legal: cuentas por un lado, valores mobiliarios, títulos y otros activos financieros por otro y, por último, bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.

Dichos preceptos deberían ser modificados o ampliados con otro precepto que regulara la obligación informativa para el resto de activos en el extranjero. Asimismo, el relativo a valores debería incluir los préstamos y créditos entre particulares –no bancarios– y los planes de pensiones.

En cuanto a la eficacia en el tiempo del cambio que aquí se propone, configurar un régimen informativo diferente y aplicarlo de forma retroactiva es tarea complicada de implementar técnicamente. Cabría, como máximo, dar un plazo de cumplimiento excepcional para presentar la declaración de los años 2012 y sucesivos, pero eso podría ser visto como una suerte de regularización especial, aunque ello no dejaría de tener sentido tras la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017, que ha anulado la declaración tributaria especial de 2012.

Por tal motivo, a nuestro modo de ver el nuevo apartado d) del artículo 93 de la LGT podría tener la vigencia temporal tradicional, aplicable desde su publicación en el BOE.

### 3. EL RÉGIMEN SANCIONADOR POR EL INCUMPLIMIENTO INFORMATIVO

La omisión del deber informativo fijado en la actualmente en vigor disposición adicional decimoctava despliega sus efectos en tres diferentes ámbitos. Este es uno de los grandes males del sistema, por lo que un cambio normativo plausible a proponer debería partir de la separación entre el régimen sancionador (formal) de tal deber informativo, que debe ser gravoso pero fundamentado en el capital o valoración económica no declarado –y no del concepto de «dato» o «conjunto de datos»– y, además, debería ser totalmente independiente de la regulación de las ganancias no justificadas de patrimonio, tal y como se propondrá en el epígrafe siguiente de este trabajo.

En este sentido, el incumplimiento o cumplimiento incorrecto del citado deber de información lleva actualmente aparejada la aplicación de un régimen sancionador creado al efecto en el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava, contemplándose dos tipos de infracciones:

1. «No presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos» la declaración informativa de continua referencia.
2. 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, como infracciones muy graves y se sancionan con multas pecuniarias cuyo importe se modula en función de su gravedad.

Así:

«a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.



La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta ley».

Nuevamente desde el punto de vista técnico, establecer un régimen sancionador en una disposición adicional –fuera del cuerpo del texto legal estricto– es un grave error, siendo lógico proceder a añadir el supuesto de hecho infractor al catálogo de infracciones previsto en el capítulo III del título IV, dedicado a infracciones y sanciones, de la LGT.

Por tal motivo, la propuesta de cambio partiría de añadir un nuevo artículo 206 ter en la LGT, con el siguiente tenor:

«Se añade un nuevo artículo 206 ter a la LGT, con la siguiente redacción:

Artículo 206 ter. *Infracción tributaria por incumplimiento de la obligación de suministro de información de bienes y derechos en el extranjero.*

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero.

También constituye infracción tributaria presentar dicha declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

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

La base de la sanción será el valor fijado en la declaración informativa de aquellos bienes y derechos en el extranjero respecto de los que se ha cometido la infracción.

2. Si se presenta de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del diez por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 1.000 euros ni superior a 10.000 euros por declaración.

3. Si la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero se presenta fuera del plazo fijado reglamentariamente, pero sin existir un previo requerimiento por parte de la Administración tributaria, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del diez por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 1.000 euros ni superior a 10.000 euros por declaración.

4. Si la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero se presenta por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del diez por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 1.000 euros ni superior a 10.000 euros por declaración.

5. Si no se presenta la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del veinticinco por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 10.000 euros ni superior a 100.000 euros por declaración».

A modo de comentario, a pesar de que lo ideal sería plantear el nuevo régimen sancionador como sustitutivo del anterior, dándole carácter retroactivo a 31 de diciembre de 2012, lo cierto es que tal posibilidad quebrantaría el corazón de la irretroactividad de normas sancionadoras plasmado en nuestra Carta Magna.

De hecho, por mandato constitucional, el nacimiento del régimen sancionador que aquí se plantea se aplicaría también a los expedientes sancionadores, abiertos o pendientes de abrir, en los que estuviera en vigor el antiguo sistema de la disposición adicional decimoctava.2 de la LGT, en la medida en que resultara más benévolo para el contribuyente. Es lo que se conoce como retroactividad *in bonis* de las puniciones.

La configuración del régimen punitivo que aquí se propone parte de premisas muy distintas al actualmente en vigor. En lugar de aplicarse en función de un baremo –los datos o conjunto de ellos– que no tiene en cuenta el capital en el extranjero sino el número de registros a declarar, la base de la sanción sería el valor económico declarable del bien o derecho no declarado o declarado defectuosamente. De esta manera, se evita apriorísticamente el incumplimiento del principio de proporcionalidad del régimen sancionador actual, que puede dar lugar a absurdos como que las sanciones formales superen a la sustantiva del 150% de la que hablaremos más tarde o, peor aún, que una sanción formal supere el valor de los bienes en el extranjero porque los datos o conjunto de datos a declarar eran muchos, en carteras de inversión con muchos movimientos pero poco capital o en caso de inversiones financieras muy diversificadas<sup>3</sup>.

En cuanto a la cuota punitiva, al eliminar del régimen sancionador el concepto de «dato» o «conjunto de datos», el *quantum* se fija aplicando una alícuota sobre la base, superior cuando el incumplimiento ha sido detectado por la Administración sin requerimiento previo. Es decir, ya no se multiplican los datos o conjunto de ellos por 100 o por 5.000 euros, sino que se fija la base en función del valor de lo no declarado o declarado defectuosamente o fuera de plazo y, sobre ese importe, se aplica un porcentaje del 10 o del 25%.

Adicionalmente, y con el objetivo de dar cumplimiento al juicio de proporcionalidad según los inveterados parámetros fijados por el Tribunal Constitucional<sup>4</sup>, también se establecen importes máximos y mínimos de la pena a imponer, en cada caso. Recuérdese, en este orden de cuestiones, que la punibilidad prevista para este régimen informativo es independiente –y, por tanto, puede ser acumulada– por cada ejercicio económico en que se produce un incumplimiento informativo, y también por cada titular, de modo que con esos umbrales se evitaría que las sanciones se multipliquen sin tasa.

#### 4. GANANCIAS NO JUSTIFICADAS PARA BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO

Una segunda consecuencia del incumplimiento del actual deber informativo sobre activos en el exterior tiene un carácter aparentemente sustantivo, pudiendo afectar a la imposición sobre

<sup>3</sup> Ejemplo de dislate supino lo encontramos en el caso, real, expuesto en la siguiente tribuna: <<http://www.economista.es/opinion-legal/noticias/8516705/07/17/Prefiero-la-carcel.html>>.

<sup>4</sup> Por todas, expuestos en su Sentencia 207/1996, de 16 de diciembre (BOE de 22 de enero de 1997).

la renta –impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades o impuesto sobre la renta de no residentes– del contribuyente.

El propio legislador anuncia la posible existencia de otras consecuencias del incumplimiento de dicha obligación, diferentes a las infracciones formales comentadas, al señalarse en el apartado 3 de la disposición adicional decimoctava introducida como se ha dicho anteriormente por el artículo 1 de la Ley 7/2012 que «las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional».

Seguidamente a esa advertencia, la citada Ley 7/2012 efectúa sendas modificaciones de las leyes del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades en la redacción de los preceptos que respectivamente venían regulando, tradicionalmente, las rentas no justificadas.

Así, se añadió un nuevo apartado 2 al artículo 39 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), con la siguiente redacción:

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

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

Por lo que se refiere al impuesto sobre sociedades, la norma en cuestión introdujo un nuevo apartado 6 en su artículo 134, que de modo semejante –pero no idéntico– a lo estipulado en el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF señala que:

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

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

Desde el punto de vista técnico, anudar esta gravísima consecuencia a un mero incumplimiento informativo es un error de gran calado, que no pasaría de ninguna de las maneras el tamiz del principio de proporcionalidad instaurado por el Tribunal Constitucional, además de crear un hecho imponible de carácter automático, una suerte de ficción jurídica con rasgos típicamente sancionadores, que tiene como consecuencia ineludible la imprescriptibilidad de aquellas rentas obtenidas y que han dado lugar a bienes o derechos en el extranjero no declarados en plazo.

En realidad, se asemeja más a una extraña regla de imputación temporal que a una tipología específica de renta que bien pudiera estar prescrita, o exenta o no sujeta, y por arte de birlibirloque reviviera y pasara a tributar por un mero incumplimiento informativo. La afrenta a los principios de capacidad económica, de seguridad jurídica –en su vertiente relativa a la confianza legítima–, a la igualdad en la imposición y a las libertades comunitarias –especialmente, a la libre circulación de capitales– es palmaria.

Ante esta postura del legislador, existen varias vías para solventar el problema de la imprescriptibilidad que, como es sabido, ha sido puesto en duda por la Comisión Europea tras las denuncias de varios particulares al nuevo régimen informativo, hasta el punto de haber emitido un dictamen motivado que fue comunicado el pasado mes de febrero a las autoridades españolas, antes de remitir el expediente al Tribunal de Luxemburgo.

Así, una primera propuesta, a la vasca<sup>5</sup>, sería añadir una coetilla al apartado 2 de cada precepto en el siguiente sentido:

«Se modifica el párrafo segundo del artículo 39.2 de la Ley de IRPF –*idem* IS–:

"No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, no declarables o prescritas"».

Técnicamente no es la solución óptima, puesto que el resultado no deja de ser una presunción *iusuris tantum* de obtención de rentas, cuyo supuesto de hecho se subsume ya en los tradicionales artículos 39 de la LIRPF –actual 39.1 LIRPF– y 134 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), con el que guardarían una identidad total. Se trataría de una norma innecesaria, que regularía un concreto supuesto de hecho para bienes en el extranjero que ya se encontraría incluido en la genérica presunción de rentas no declaradas.

En este sentido, la propuesta idónea sería la derogación de estos dos nuevos apartados que se introdujeron por la Ley 7/2012 en las Leyes de IRPF e IS, añadiendo un nuevo precepto en la LGT que se tratará en el siguiente epígrafe.

<sup>5</sup> Así la denomino, pues esta es la solución que adoptaron los legisladores forales de Guipúzcoa y de Vizcaya –no así Álava–, al proceder a modificar a los pocos meses de su entrada en vigor, en esos términos, el inicial régimen informativo creado en paralelo a la Ley estatal 7/2012, en las Normas Forales 11 y 13/2013, de 5 de diciembre, de Vizcaya, y Normas Forales 50 y 123/2013, de Guipúzcoa.

En cuanto a la eficacia temporal de este cambio, es otro aspecto realmente vidrioso. Desde el punto de vista técnico no cabe duda de que dicho cambio –o derogación– debería tener carácter retroactivo a 31 de diciembre de 2012; sin embargo, tal modificación normativa puede ser vista como la dulcificación de una norma antifraude, sin olvidar que es una exigencia de la Comisión Europea.

Merece la pena reflexionar sobre la posible eficacia retroactiva del cambio que aquí se propone en la norma en el caso de que el legislador no fije, *lege lata*, ese pretendido carácter. A mi modo de ver, si el precepto futuro nace tras un debate relativo a la adaptación de la norma al derecho europeo, es razonable que el intérprete futuro considere que la nueva normativa lo que ha hecho ha sido mejorar técnicamente la anterior redacción, dándole carácter *iuris tantum* a lo que nació de forma torcida, como una ficción de carácter pseudosancionador contraria a los principios más elementales de nuestro ordenamiento jurídico.

En este orden de cuestiones, el Tribunal Supremo ha utilizado en diversas ocasiones la técnica de la interpretación conforme para, más allá de la apariencia externa de un precepto concreto, efectuar una exégesis de su redactado que permita a la norma mantenerse en vigor. Así ha ocurrido, paradigmáticamente, con el artículo 50.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que, con relación a la validez de los documentos privados de acuerdo con el artículo 1.227 del Código Civil, ha sido interpretado como una presunción *iuris tantum* a pesar de los términos imperativos –«A los efectos de la prescripción [...] se presumirá [...]» que utiliza<sup>6</sup>.

En conclusión, y siendo consciente de que no es lo ideal, al nuevo precepto propuesto –o a la derogación del vigente– los tribunales podrían el día de mañana darle una eficacia retroactiva *ex post facto*, utilizando como criterio hermenéutico la sucesión de hechos que nos ha llevado a este cambio normativo –empezando por la amnistía fiscal de 2012– y la deplorable técnica del legislador. Esta solución jurisprudencial puede evitar el riesgo (político) que supone eliminar con efectos retroactivos una normativa que nació, presuntamente, como arma para la lucha contra el fraude, aunque en realidad tenía como único objetivo el conseguir la recaudación necesaria para cuadrar el presupuesto del Estado a través de la amnistía fiscal.

## 5. AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

La guinda del cambio normativo que aquí se propone, que debería servir para otorgarle el sedicente carácter antifraude y a su vez para cumplir con las exigencias de la Comisión Europea,

<sup>6</sup> Sería inabarcable el listado de sentencias que han llegado a semejante conclusión, convirtiendo lo que había nacido como una presunción con prueba limitada –*numerus clausus*– en una presunción *iuris tantum*, cuya acreditación contraria es posible mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho, admitiéndose a tales efectos como documentos privados válidos un acta de junta de socios protocolizada en el correspondiente libro mercantil –STS de 6 de octubre de 2011, derivada de rec. núm. 2068/2009 (NFJ045151)–, los recibos de consumos energéticos –STS de 3 de noviembre de 2010, rec. núm. 234/2006 (NFJ040998)– o similares –STS de 20 de marzo de 1997, rec. núm. 6483/1992 (NFJ048998)–.

debe ser una ampliación, prudente, del plazo de prescripción de las deudas tributarias que determinen la existencia de bienes y derechos situados en el extranjero.

Siguiendo las directrices de la jurisprudencia de Tribunal de Luxemburgo, el plazo de prescripción no debería llegar nunca a un plazo tan prologando como de 20 años –Sentencia C-341/13, de 17 de septiembre de 2014, asunto *Cruz Companhia*–, admitiendo que sí se asimile al mayor plazo de prescripción penal o civil previsto en nuestro ordenamiento jurídico con carácter general.

Hasta hace poco el plazo de prescripción civil máximo era de 15 años pero, en la actualidad, es de 5, *ex* artículo 1.964 del Código Civil. Por lo que se refiere al ámbito criminal, los plazos habituales son de 5 o 10 años, aunque hay plazos de perención de 15, 20 años e incluso la imprescriptibilidad de los delitos más graves. Una de las dos resoluciones de Luxemburgo que trata de la ampliación de plazos de bienes en el extranjero hablaba de plazos de 2/12 años –bienes nacionales *vs.* extranjeros–; la otra, de 10 años –Sentencias C-155 y C-157/08, de 11 de junio de 2009 (NFJ033558), y C-132/10, de 15 de septiembre de 2011 (NFJ044030)–.

Desde mi punto de vista y por asimilación con el delito fiscal agravado, la ampliación del plazo de prescripción para bienes y derechos en el extranjero debería ser hasta los 10 años, y siempre limitándola a países respecto a los cuales no exista un suministro de información en vigor, real y efectivo.

Respecto de este cambio normativo, lo plausible sería que tuviera eficacia temporal desde su publicación en el BOE, orillando así los posibles problemas de retroactividad en grado máximo.

Ahora bien, tampoco parece mala solución el dotar a un cambio normativo de este calado de eficacia retroactiva limitada a 31 de diciembre de 2012, al ser en realidad la solución –la sustitución– de un régimen de imprescriptibilidad como el actual, que resulta mucho más gravoso y padece un grave déficit desde el punto de vista de la seguridad jurídica que debe imperar en todo estado de Derecho.

Por consiguiente, se propone el siguiente cambio normativo:

«Con efectos desde la entrada en vigor de la ley, se introduce un número 2 en la redacción del artículo 66 de la LGT, renumerándose la anterior redacción:

*Artículo 66. Plazos de prescripción.*

1. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

## 2. Prescribirán a los diez años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar el pago de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación que hubiera dado lugar a la adquisición, tenencia, declaración o titularidad de bienes y derechos en el extranjero, en países que no formen parte de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo y que no hubieran suscrito algún instrumento de suministro de información rubricado por el Reino de España, en virtud del cual exista un flujo de información efectiva y real respecto de aquellos.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas que haya dado lugar a la adquisición, tenencia, declaración o titularidad de bienes y derechos en el extranjero, en países que no formen parte de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo y que no hubieran suscrito algún instrumento de suministro de información rubricado por el Reino de España, en virtud del cual exista un flujo de información efectiva y real respecto de aquellos».

Nótese que no se vincula dicha ampliación del plazo de prescripción al incumplimiento informativo del modelo 720, porque según la opinión de quien esto suscribe, esta norma ha de ser una excepción genérica que afecte a cualquier tributo, desde IRPF e IS a ISD, IP, ITP y AJD, etc., y que debe nacer para perpetuarse, no como medio para coadyuvar a los contribuyentes a acudir a una declaración tributaria especial –como nació el vigente régimen– en una situación presupuestaria excepcional.

El redactado de la redacción es sumamente gravoso, en el sentido de que ni siquiera el cumplimiento por el obligado del deber informativo exoneraría de ese aumento del plazo de prescripción, si se dan las condiciones normativas para ello: que se trate de bienes y derechos en el extranjero sites en países extracomunitarios que no cumplan o no dispongan de mecanismos de suministro de información con el Reino de España. Lógicamente, su redacción podría ponderarse, incluyendo una excepción con referencia explícita al nuevo artículo 93 de la LGT.

Adicionalmente, nótese que el eventual flujo de información que inhibe la ampliación del plazo de prescripción tendría que ser «real y efectivo». Este aserto viene a salir al paso de una realidad que no debe olvidarse, como es que existen muchos territorios que a pesar de obligarse jurídicamente al suministro de información tributaria, no son capaces o rehúsan establecer los mecanismos apropiados a tal efecto, lo que acaba perjudicando la situación del fisco español.

El precepto que se propone debería introducirse con vocación de tener una eficacia retroactiva limitada máxima al ejercicio 2012, evitando así incurrir en la retroactividad auténtica proscribida por el Tribunal Constitucional.



Para aclarar este aspecto debería añadirse una disposición adicional, que establezca algo similar a lo siguiente:

«Disposición adicional XXX. *Ampliación del plazo de prescripción para bienes y derechos en el extranjero.*

La ampliación de plazos de prescripción regulada en el nuevo apartado 2 del artículo 66 de la Ley General Tributaria tiene como objetivo dar cumplimiento a la normativa europea según exigencias de la Comisión Europea, subsanando las deficiencias de la Ley 7/2012, de intensificación de la lucha contra el fraude, que tenía eficacia desde los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2012.

Para evitar incurrir en una retroactividad de grado máximo en su aplicación, el nuevo plazo de prescripción ampliado de diez años para bienes y derechos en el extranjero no podrá dar lugar a la exigencia de deudas tributarias devengadas en periodos impositivos anteriores a los iniciados en el año 2012».

## 6. LA SANCIÓN AGRAVADA DEL 150 %

Actualmente, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 –régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas– establece una sanción específica del 150 % sobre la deuda tributaria, para supuestos en que resulte aplicable el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF o su correlato en el ámbito del IS. La redacción es ciertamente tan disparatada que, como bien dijo Isabel ESPEJO, 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 contribuyente<sup>7</sup>. Este es el redactado actual:

«Disposición adicional primera. *Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.*

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

<sup>7</sup> ESPEJO POYATO, I.: «La recurrente Ley de represión del fraude fiscal», en *Tribuna Fiscal*, núm. 264/2013, editorial CISS, págs. 45 a 54.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra. La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Esta norma debe derogarse sin mayores explicaciones, pues además de tener una redacción nefasta, propia de un púber, y estar fuera del articulado del título de la LGT que regula el régimen de infracciones y sanciones, es excesivamente gravosa y no admite ponderación alguna, lo que resulta irrazonable en materia sancionadora. Su aplicación, unida a la imputación de la ganancia no justificada que le da origen, genera inevitablemente una situación de confiscatoriedad, contraria al derecho de propiedad que ampara tanto la Constitución española como el Convenio para la Defensa de los Derechos Humanos.

En su sustitución, si se quiere, se podría añadir un párrafo al artículo 191 de la LGT, que regula la infracción por falta de ingreso, agravando la punición para el caso de resultar aplicable la ganancia no justificada para bienes y derechos en el extranjero.

Valdría, de esta manera, la siguiente modificación normativa:

«Se modifica el apartado 4 del artículo 191 de la LGT, dándole la siguiente redacción:

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos y cuando se origine debido a la imputación de una ganancia de patrimonio no justificada por aplicación de los artículos 39.2 de la Ley del IRPF y 134.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley».

## 7. MISCELÁNEA

No quisiera finalizar este texto sin olvidar las graves deficiencias técnicas del actual formulario para implementar el cumplimiento de esta obligación informativa, modelo 720, que han dado lugar a que lo bautizara en su día, solicitando al lector que disculpe la autocita, como un formulario perfectamente inútil<sup>8</sup>.

Sería razonable que dicho formulario fuera, como ocurre en Italia, una página más –una planilla– de la declaración de IRPF o, si cabe, del IP –aunque, en este caso, en España la exoneración de presentar el formulario de este tributo de gran parte de la población es un hándicap destacable–.

Por demás, el aplicar las sanciones formales por cada tipo de activo, no tener en cuenta la edad del contribuyente, multiplicar las sanciones por cada cotitular de un bien o derecho, exonerar a las sociedades, no facilitar un formulario en papel para las personas físicas que no realicen ninguna actividad empresarial o profesional, etcétera, son también errores que deben subsanarse por vía reglamentaria, sin obviamente ir más allá de los términos de la ley.

El más grave, en cualquier caso, es sin lugar a dudas la falta de utilidad del modelo en su configuración actual. El modelo 720 debería ser un formulario fotográfico, con la imagen de los activos en el extranjero a 31 de diciembre de cada año o con un reflejo trimestral, si se quiere, pero no basado en unas variables que lo convierten en una entelequia difícil de entender y que le facilita a la Administración tributaria una información fragmentada, parcial, difícilmente comprensible y, por ende, inútil para la pretendida lucha contra el fraude.

---

## Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E. [2016]: *La obligación de información sobre activos en el extranjero*, 1.ª edición, Madrid, editorial Francis & Taylor.

- [2012]: «Imprescriptibilidad de deudas tributarias: ¿retroactividad?», en *Iuris & Lex, elEconomista*, 14 de diciembre, pág. 17.
- [2014]: «Y de postre, un 720 deconstruido», en *Iuris & Lex, elEconomista*, 28 de febrero, pág. 19.
- [2015]: «Una norma inaplicable», en *Iuris & Lex, elEconomista*, 12 de junio, pág. 6.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF): «Comentarios críticos al Anteproyecto de Ley antifraude», en *Documentos*.

- «La obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero», en *Documentos* del grupo de trabajo del modelo 720.

---

<sup>8</sup> En «Una norma inaplicable», en *Iuris & Lex, elEconomista*, 12 de junio de 2015, pág. 6.

- «Nuevas cuestiones sobre el modelo 720», en *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.<sup>a</sup> edición, Madrid, AEDAF-Wolters Kluwers.
- CAMPO ZAFRA, A. del [2015]: «El arte de los impuestos y el modelo 720», en *Iuris & Lex*, elEconomista, 12 de junio, pág. 11.
- [2015]: «Europa no quiere que tengamos Modelo 720», en *Expansión*, 22 de abril, pág. 24.
- CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> [2013]: «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 157, Civitas, pág. 73 y ss.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [1999]: *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, Barcelona, Marcial Pons.
- ESPEJO POYATO, I. [2013]: «La recurrente Ley de represión del fraude fiscal», en *Tribuna Fiscal*, núm. 264, editorial CISS, págs. 45-54.
- GANDARIAS CEBRIÁN, L. [2012]: «"Imprescriptibilidad" de ganancias injustificadas en el extranjero», en *Iuris & Lex*, elEconomista, 14 de diciembre, pág. 16.
- GÓMEZ TABOADA, J. [2015]: «¿Bye, 720, bye?», en *Atlántico*, núm. 862, 15 de febrero.
- [2015]: «Un cadáver en la cuenta», en *Iuris & Lex*, elEconomista, de 12 de junio, pág. 10.
- HERRERA MOLINA, P. M. [1998]: *Capacidad económica y sistema fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Madrid, Marcial Pons.
- HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. [1994]: «Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 81, Civitas, págs. 18 y ss.
- [1999]: «Las ganancias no justificadas en el impuesto sobre la renta, (¿presunciones, ficciones o cómputo especial de la prescripción?)», en *Impuestos (Compendio)*, tomo dos, La Ley, págs. 159-170.
- HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. [2013]: «El principio de no confiscatoriedad en nuestro actual sistema tributario», en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, Madrid, Francis Lefebvre, AEDAF y CGPJ, págs. 29-36.
- JIMENA QUESADA, L. [2013]: «Interés de ley versus desinterés constitucional y europeo: a propósito de la STS de 19 de noviembre de 2012 sobre reiteración de actuaciones tributarias», en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, Madrid, Francis Lefebvre, AEDAF y CGPJ, págs. 37-48.
- [2014]: «La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos: problemas de aplicación en el ámbito tributario español», ponencia preparada para el *Congreso Internacional sobre Tributación, Derechos Humanos y Fraude Fiscal*, celebrado en Valencia los días 10 y 11 de noviembre.
- NAVARRO SANCHÍS, F. J. [2012]: «¿Juan sin tierra ha muerto?», en *Iuris & Lex*, elEconomista, 20 de abril, pág. 3.
- PISTONE, P. [2006]: «The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation», en *Intertax*, págs. 236 y ss.

ROMERO PLAZA, C. [2015]: *Prueba y tributos*, Valencia, Tirant lo Blanch.

ROZAS VALDÉS, J. A. [1993]: «Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones», Barcelona, Marcial Pons.

– [2014]: «De la confiscación», capítulo del libro *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, homenaje al profesor Javier Lasarte Álvarez, coordinado por FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ y Jesús RAMOS PRIETO, Madrid, editorial Instituto de Estudios Financieros, págs. 3.221-3.239.

– [2015]: «El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero», en *Revista Técnica Tributaria*, núm.109, de abril a junio, AEDAF, págs. 65-95.

ROZAS VALDÉS, J. A. y VILLAR EZCURRA, M. [2011]: «La asistencia mutua a la luz del principio de proporcionalidad», en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, págs. 73-92.

SALINAS, J. *et al.* [2015]: «Del 750 al 720: de la nada a la miseria», en *Cinco Días*, 3 de diciembre, pág. 15.

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», en *Quincena Fiscal*, núm. 11, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 101 y ss.

– [2012]: «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», en *RCyT. CEF*, núm. 355, octubre, págs. 1-36.

SANZ GADEA, E. [2013]: «El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria», en *RCyT. CEF*, núm. 360, marzo, págs. 109-188.

SEOANE LÓPEZ, J. [2015]: «Modelo 720: buenos resultados por el mayor control», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 12 de junio, pág. 12.

SIMÓN ACOSTA, E. [1997]: *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Cizur Menor, Aranzadi.

– [2012]: «Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 25 de septiembre, núm. 847.

– [2014]: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, AEDAF, págs. 39-76.

– [2015]: «Declaración de bienes en el extranjero: un piélagos de irracionalidad e inconstitucionalidad», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, <[www.legaltoday.com](http://www.legaltoday.com)>, 6 de marzo.

TIPKE, K. [2002]: *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, Barcelona, Marcial Pons.

TORRE DÍAZ, F. de la [2015]: «La ley del péndulo», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 13 de febrero, pág. 21.

– [2015]: «La ley del péndulo (y II): los vientos del cambio», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 10 de abril, pág. 25.