

# Implicaciones fiscales de la presentación extemporánea del modelo 720, de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero

Área de Fiscal de GA\_P

---

*La Dirección General de Tributos ha emitido la Resolución a la Consulta Vinculante V1434-17, de 6 de junio, con el fin de aclarar las consecuencias tributarias que pueden derivarse de la presentación extemporánea del modelo 720, de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.*

La Dirección General de Tributos resuelve, en la Consulta Vinculante V1434-17, de 6 de junio del 2017, las dudas planteadas por determinado colegio profesional de Las Palmas sobre las consecuencias de la presentación del modelo 720 de forma extemporánea, sin requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria.

La resolución —que sigue el criterio manifestado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en un informe emitido sobre la materia para la homogenización de criterios a nivel de la Administración— establece las consecuencias de la presentación extemporánea del modelo 720, sobre la base de una interpretación coherente y cohesionada de las disposiciones normativas que se mencionan a continuación:

1. Disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que establece el deber de los obligados tributarios de suministrar información sobre sus bienes y derechos situados en el extranjero y el régimen sancionador por la presentación

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

fuera de plazo o de manera incompleta, inexacta o con datos falsos de la preceptiva declaración informativa (tipificada como infracción muy grave). Dichas sanciones consisten en multas pecuniarias que varían en función de que la infracción consista en la presentación fuera de plazo, sin requerimiento previo, o en la omisión de datos o aportación de datos inexactos, incompletos o falsos, así como del tipo de información a la que afecte la infracción.

2. 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, que establece el régimen relativo a las ganancias no justificadas derivadas de los bienes y derechos declarados en el modelo 720 presentado fuera de plazo, determinando que se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, salvo que el contribuyente acredite que su titularidad se corresponde con rentas declaradas, o bien obtenidas en periodos impositivos en los que no fuera contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
3. Disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude, que señala que la aplicación de lo previsto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (y 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 una infracción muy grave que será sancionada con multa proporcional del 150 % de la base de la sanción.
4. Artículo 27 de la Ley General Tributaria, que establece el régimen general de recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo.

Pues bien, según el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en la resolución objeto de análisis, la citada interpretación homogénea y conjunta de estos preceptos debe llevar a concluir que las consecuencias de la presentación extemporánea del modelo 720 difieren según nos encontremos ante los siguientes supuestos:

- Supuestos en los que el obligado tributario declare fuera de plazo bienes o derechos cuya titularidad tenga origen en rentas declaradas u obtenidas en periodos en los que no hubiera tenido la condición de contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- O supuestos en los que no se dé tal circunstancia.

En el primero de esos casos, indudablemente, cabe concluir que la única consecuencia de la presentación extemporánea del modelo 720 será la imposición de las sanciones especiales previstas en la disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria.

Por el contrario, cuando el contribuyente no pueda acreditar que la titularidad de los bienes o derechos situados en el extranjero declarados fuera de plazo tiene origen en rentas declaradas u obtenidas en periodos impositivos en los que no era contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas, además de las consecuencias derivadas de la mera presentación de la declaración fuera de plazo previstas en la citada disposición adicional de la Ley General Tributaria (imposición de sanciones previstas en ella), procede analizar en qué casos es aplicable la sanción del 150 % a la que alude la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

En relación con esta cuestión, la Dirección General de Tributos concluye que, en aquellos supuestos en los que la presentación extemporánea del modelo 720 vaya acompañada de la regularización voluntaria por parte del contribuyente, sin requerimiento previo, mediante la aplicación de lo previsto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —esto es, inclusión de la ganancia de patrimonio no justificada en la base imponible liquidable general del periodo impositivo más antiguo de los no prescritos—, no resultará aplicable la sanción prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, sino únicamente el recargo que corresponda en función de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria.

Por tanto, de acuerdo con el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en esta resolución, en los casos de presentación extemporánea del modelo 720, la aplicación de la sanción prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 consistente en multa pecuniaria proporcional del 150 % de la cuota íntegra que resulte de regularizar la ganancia de patrimonio no justificada en los términos previstos en el mencionado artículo 39.2 de la ley del impuesto quedaría limitada a aquellos supuestos en los que el contribuyente:

- no pudiera acreditar que los bienes o derechos objeto de declaración proceden de rentas declaradas u obtenidas en periodos impositivos en los que no era contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas;
- y no hubiera regularizado de manera voluntaria, sin requerimiento previo, la ganancia patrimonial no justificada, conforme a lo previsto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.