

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1434-17
ORGANO	SG Tributos
FECHA-SALIDA	06/06/2017
NORMATIVA	Ley 27/2014, art.121.6 Ley 35/2006, at. 39.2 Ley 58/2003, Disposición adicional decimoctava Ley 7/2013, Disposición adicional primera Real Decreto Legislativo 4/2004, art.134.6
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante, colegio profesional, está situado en una Comunidad Autónoma eminentemente receptora de nacionales extranjeros residentes en España con bienes y derechos situados en el exterior, en principio, obligados a la presentación de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo " 720 ") de la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT. Algunos de dichos obligados por diversas circunstancias no presentan la declaración mencionada en el plazo legalmente establecido
CUESTION-PLANTEADA	Consecuencias de la presentación del modelo 720 de forma extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1. Régimen sancionador relativo a la infracción formal por falta de presentación en el plazo reglamentario de la declaración de bienes y derechos en el extranjero.</p> <p>La disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT, regula la obligación de declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Dicha disposición señala que:</p> <p>"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:</p> <p>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.</p> <p>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 y 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.</p> <p>c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.</p> <p>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</p>

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.

2. Régimen de infracciones y sanciones.

Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

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.

3. 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.”.

Conforme con lo anterior, si los obligados a los que se refiere la consulta quieren regularizar su situación tributaria relativa a la obligación formal de presentación de la declaración de bienes y derechos en el extranjero, deberían efectuar la presentación extemporánea de la declaración de bienes y derechos en el extranjero voluntariamente sin requerimiento previo de la Administración tributaria, dando lugar

a la aplicación, en su caso, de las sanciones reducidas a las que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la LGT

2. Régimen relativo a las ganancias no justificadas derivadas de los bienes y derechos declarados en la declaración de bienes y derechos en el extranjero presentada voluntariamente fuera de plazo sin requerimiento previo.

Una vez sentado lo anterior, es decir, que para regularizar la situación es necesario la presentación del **modelo " 720 "** extemporáneo, se analiza la regularización de las eventuales ganancias no justificadas correspondientes a los bienes y derechos contenidos en la declaración extemporánea citada de bienes y derechos en el extranjero.

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 (BOE de 29), en adelante LIRPF, dispone que:

"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 otro lado, la 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 en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), señala que:

"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.

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."

Conforme con lo anterior, habría que distinguir dos supuestos:

- Cuando los obligados mencionados en la consulta acrediten 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 se tuviese la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Cuando no concurra la circunstancia anterior.

2.1. - Cuando los obligados mencionados en la consulta acrediten 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 se tuviese la condición de contribuyente por dicho Impuesto.

En principio, en virtud de lo señalado en el párrafo segundo del artículo 39.2 de la LIRPF no sería aplicable lo dispuesto en el párrafo primero de la propia disposición.

2.2.- Cuando a los obligados mencionados en la consulta les resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 39.2, párrafo primero de la LIRPF.

En relación con el fondo del asunto, centrado en la posibilidad de admitir la regularización voluntaria, aunque extemporánea, del incumplimiento derivado de la falta de presentación en plazo de dicha obligación de información, por parte de este Centro Directivo se considera que una interpretación sistemática y teleológica de los preceptos afectados, en atención al régimen jurídico que de la regularización voluntaria por los obligados tributarios se contiene en la LGT, fundamenta la argumentación que a continuación se pasa a exponer.

Una vez sentado lo anterior, es necesario señalar que la situación debe analizarse de forma integral, a la vista del conjunto normativo que resulta afectado, debiendo tenerse en cuenta la declaración informativa que se regula en la disposición adicional decimoctava de la LGT, la regulación de las consecuencias jurídicas de la presentación de autoliquidaciones extemporáneas a que se refiere el artículo 27 del mismo texto legal, la aplicación de la norma específica del impuesto recogida en el ya citado artículo 39.2 de la LIRPF y la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

En concreto, el artículo 27 de la LGT dispone que:

“1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.”

Conforme con lo anterior, se puede afirmar que la regulación que contiene la vigente LGT en materia de regularización voluntaria (artículo 27) tiene por objetivo nuclear permitir el afloramiento, voluntario, de la deuda tributaria en su día no autoliquidada, admitiendo el cumplimiento de la obligación tributaria material principal (artículo 19 de la LGT), mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones extemporáneas, haciendo abstracción de cualquier otro tipo de declaración que hubiese de cumplirse y, entre ellas, las de carácter informativo (como la regulada en la disposición adicional decimoctava de la LGT).

Sin embargo no deja de ser cierto, se enfatiza este punto, que la norma sustantiva del impuesto ha vinculado en su artículo 39.2, de forma indubitada, el tratamiento de esas ganancias patrimoniales (incluido el régimen sancionador) a la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero.

Por ello una interpretación que resulte coherente con la norma vigente aplicable en el contexto específico que nos ocupa, integradora de la finalidad y espíritu que guían el conjunto formado por el artículo 27 y la disposición adicional decimoctava de la LGT así como por la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 y el artículo 39.2 de la LIRPF, lleva a la conclusión de la admisibilidad de que el obligado tributario pueda regularizar voluntariamente la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el artículo 39.2.

Dicha coherencia exige, por otra parte, y de nuevo tomando como referencia ineludible la especialidad que se configura en el artículo 39.2 de la LIRPF, y muy concretamente por lo que ahora toca, en su párrafo primero, que la regularización voluntaria del incumplimiento que está en el fondo del precepto solo produzca los efectos jurídicos que le son propios, en ese contexto normativo específico, si se declara la ganancia patrimonial no justificada mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea por el IRPF correspondiente al ejercicio más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización en el momento de la presentación de la citada autoliquidación complementaria, salvo que, conforme a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, corresponda imputar la ganancia patrimonial no justificada a un período posterior.

En todo caso, debe recordarse que no existirá ganancia patrimonial no justificada por la parte de los bienes o derechos que hubieran sido adquiridos tanto con rentas declaradas en plazo como con rentas declaradas mediante la presentación, dentro del plazo de prescripción, de una autoliquidación complementaria extemporánea sin requerimiento previo.

La regularización voluntaria de la obligación tributaria material principal a través de una autoliquidación extemporánea en los términos expuestos, y particularmente en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT, la no aplicación de la sanción regulada en la

disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la LGT.

Por último hay que precisar que, si bien la interpretación normativa que realiza este Centro de Directivo ha sido referida al artículo 39.2 de la LIRPF, la misma resulta extrapolable en relación con lo dispuesto en el artículo 121.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (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, introducido por la reiterada Ley 7/2012 con análogo objetivo).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.