

# Consecuencias de la presentación del modelo 720 de forma extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria

## Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de GA\_P

---

*La Dirección General de Tributos analiza las consecuencias que se derivan de la presentación voluntaria extemporánea de la declaración sobre bienes y derechos en el extranjero —modelo 720—, interpretando de forma sistemática y teleológica los preceptos normativos que inciden sobre esta cuestión.*

La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V1434-17, de 6 de junio del 2017, se manifiesta sobre algunos aspectos clave de la presentación extemporánea voluntaria del modelo 720. Así, aborda, fundamentalmente, cuál es el régimen sancionador que corresponde aplicar a la infracción formal derivada de la falta de presentación en plazo de la declaración de bienes y derechos en el extranjero y, además, cuáles son las consecuencias que acarrearán las ganancias no justificadas derivadas de los bienes y derechos incluidos en dicha declaración. Tal y como apunta el centro directivo, dichas cuestiones han de resolverse a la luz de una interpretación sistemática y teleológica de los preceptos normativos aplicables sobre esta cuestión, esto es, la disposición adicional decimotercera de la Ley General de Tributos (LGT), el artículo 27 del mismo texto legal, el artículo 39.2 de la Ley 35/2006 y la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

Pues bien, en relación con la determinación del 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, el centro directivo, sobre la base de lo dispuesto en la disposición adicional

*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.

decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, apunta que la regularización de la situación tributaria por medio de la presentación de la citada declaración de forma extemporánea y voluntaria dará lugar, en su caso, a la aplicación de las sanciones reducidas a las que se refiere el apartado 2 de la citada disposición adicional.

Por otra parte, analizando las consecuencias de la regularización de las eventuales ganancias no justificadas correspondientes a los bienes y derechos contenidos en tal declaración, el centro directivo repara en lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y advierte de la inaplicación de lo dispuesto en el párrafo primero de dicho precepto en el caso de que los obligados tributarios acrediten que la titularidad de los bienes o derechos corresponde, o bien a rentas declaradas, o bien a 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 (IRPF). Así pues y en virtud de lo dispuesto en el párrafo segundo de dicho precepto, sólo cuando no concurren las circunstancias mencionadas sería de aplicación lo dispuesto en el citado párrafo primero del artículo 39.2. Éste, recordamos, dispone que «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».

A mayor abundamiento, la Dirección General trae a colación también lo señalado en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, en virtud de la cual la aplicación del artículo 39.2 de la Ley 35/2006 determinará la comisión de una infracción tributaria muy grave sancionada con el 150 % ciento del importe de la base de la sanción.

No obstante y tras el análisis normativo de dichos preceptos, la Dirección General de Tributos repara en la regulación general de las consecuencias derivadas de la presentación voluntaria extemporánea de declaraciones tributarias —contenida en el artículo 27 de la Ley General Tributaria—, en virtud de la cual se excluye la imposición de sanciones en esos casos.

Ante esa situación, el centro directivo considera necesario efectuar una interpretación coherente que aúne el conjunto normativo formado, de una parte, por el artículo 27 de la Ley General Tributaria y, de otra, con los preceptos anteriormente citados. Pues bien, tras afirmar que el obligado tributario puede regularizar voluntariamente la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el artículo 39.2 de la Ley 35/2006 y después de advertir la especialidad que supone dicho precepto —sobre todo en su párrafo primero—, dicha tarea hermenéutica lleva a la Dirección General de Tributos a concluir que la coherencia con la norma requiere que «la regularización voluntaria del incumplimiento que está en el fondo del precepto sólo 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 periodo posterior».

Ahora bien, en la consulta analizada se recuerda también 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 por medio de una autoliquidación extemporánea en los términos expuestos permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley General de Tributos, 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 recién citado artículo 27.

En última instancia, resulta interesante reseñar, tal y como lo hace el propio centro directivo, que, a pesar de que la interpretación llevada a cabo en la consulta objeto de este comentario está referida al artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aquélla ha de extrapolarse en relación con lo dispuesto en el artículo 121.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (art. 134.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).