

ALERTA FISCAL

Obligados a presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720)

En este boletín:

- **Obligados a presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720)**
- **El caso específico de las stock options**
- **Algunos ejemplos y documentación necesaria para preparar el formulario**

Querido lector,

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 ("Ley 7/2012"), que se aprobó el pasado 29 de octubre de 2012 estableció la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Con posterioridad, el Real Decreto 1558/2012 ("RD 1558/2012"), aclaró quiénes son los obligados a presentar declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Con fecha 30 de enero de 2013, se publicó la Orden ministerial HAP/72/2013 ("Orden HAP/72/2013"), por la que se aprueba el modelo 720, de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero ("modelo 720") donde se determina el lugar, forma, plazos y los procedimientos para la presentación de dicha declaración.

Por último, en relación con el proceso legislativo de esta nueva obligación tributaria, y según nos tiene últimamente acostumbrados la Dirección General de Tributos ("DGT"), ha ido publicando en su página web un informe sobre la obligación de presentar el modelo 720, en el que se aclaran algunos aspectos dudosos de la redacción del RD 1558/2012 sobre los obligados a presentar la citada declaración.

En esta alerta, resumimos la situación de la declaración según el modelo 720, incluyendo algunos ejemplos, y además hacemos una breve lista de la documentación necesaria para preparar presentación del formulario.

Desde el equipo del departamento tributario de CMS Albiñana & Suarez de Lezo confiamos en que esta información le resulte de utilidad, y quedamos a su disposición para preparar y presentar el formulario y para comentar cualquier duda que pueda surgirle al respecto.

Víctor Hernán

Departamento Fiscal
CMS Albiñana & Suárez de Lezo.
Génova 27,
28804 Madrid

Resumen de Contenidos

Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720)

- Obligados a presentar el modelo 720: Contribuyentes con residencia habitual en el extranjero.
 - Obligados a presentar el modelo 720: Empleados que reciben acciones / participaciones de sociedades extranjeras vinculadas con la sociedad empleadora.
 - Modelo 720: Casos prácticos.
 - Información necesaria para la presentación del modelo 720.
 - Modelo 720: Otras cuestiones de interés.
-

Reseña Detallada

Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

- **Obligados a presentar el modelo 720: Contribuyentes con residencia habitual en el extranjero**

El RD 1558/2012 modifica el RD 1065/2007 señalando que las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT estarán obligadas a presentar el modelo 720, cuando se den los supuestos recogidos en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RD 1065/2007.

No obstante lo anterior, la Orden HAP/72/2013 señala en su preámbulo que tanto la Ley de IRPF como la del IS han regulado las consecuencias específicas para los contribuyentes obligados a tributar por dichos impuestos por la integridad de su renta. Ello indica claramente, que la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, en general, también recae sobre la totalidad los contribuyentes de dichos impuestos.

A estos efectos, el artículo 8.1.b) de la Ley del IRPF establece que serán contribuyentes por este impuesto: "las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley". Con base en lo anterior, según dispone el artículo 10.1 de la Ley del IRPF, se considerarán contribuyentes del IRPF y por tanto obligados a presentar declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- o Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
- o Miembros de oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y el personal dependiente de ellos.
- o Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- o Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Estas mismas consideraciones cabe realizarlas, según expresa el informe de la DGT de fecha 13 de febrero de 2013 sobre la obligación de presentar el modelo 720, para los miembros de organismos, que en virtud de sus estatutos o de las normas que les fueran aplicables, estén obligados a cumplir con sus obligaciones tributarias de imposición directa en España como contribuyentes del IRPF. Tal sería el caso, por ejemplo de los funcionarios y agentes de la UE.

- **Obligados a presentar el modelo 720**

El RD 1558/2012 introduce un nuevo artículo 42 ter del RD 1065/2007, señalando que las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación anual del modelo 720, incluyendo, entre otros valores, el saldo a 31 de diciembre de cada año de los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica situada en el extranjero cuando sean titulares o tengan la consideración de titulares reales sobre los mismos.

La obligación anteriormente mencionada no resultará exigible cuando:

- a) el obligado tributario sea una de las entidades a las que se refiere el artículo 9.1. del TRLIS (algunos organismos públicos).
- b) el obligado tributario sea una persona jurídica o entidad residente en territorio español o un establecimiento permanente en España de no residentes, que tenga registrado en su contabilidad de forma individualizada los valores y derechos objeto de declaración.
- c) los siguientes valores no superen, conjuntamente, 50.000 euros:
 - (i) valor a 31 de diciembre de cada año de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica situada en el extranjero;
 - (ii) saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios;
 - (iii) saldo a 31 de diciembre de los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y "trusts";
 - (iv) valor liquidativo de las acciones o participaciones en el capital social o fondo patrimonial de IICs;
 - (v) valor de rescate de seguros de vida o invalidez, de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año y;
 - (vi) el valor de capitalización de las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes mueble o inmuebles a entidades situadas en el extranjero.

• El caso específico de las stock options y planes similares

Es una práctica habitual, en el ámbito empresarial, la entrega por parte de una sociedad residente fiscal en España a sus empleados, de acciones de su sociedad matriz cuya residencia fiscal se encuentra fuera de territorio español.

Con base en todo lo anterior, los empleados que reciban acciones / participaciones de una sociedad extranjera vinculada con la sociedad española empleadora como retribución en especie por su trabajo personal, estarían obligados a declarar a través del modelo 720, el valor a 31 de diciembre de cada año de dichas acciones / participaciones, siempre que el valor de las mismas, junto con el resto de valores que deba declarar que señala el artículo 42.ter.1 del RD 1065/2007, supere los 50.000 euros.

No obstante lo anterior, una cuestión diferente es si existe o no obligación de declarar las opciones sobre acciones ("Stock Options"), concedidas por sociedades residentes fiscales en España a sus trabajadores también españoles, de la sociedad matriz de éstas, residente en el extranjero. En nuestra opinión, tanto durante el período de tiempo de concesión del derecho a obtener la opción sobre la acción (generalmente de dos a tres años), como aquél que transcurre desde la obtención hasta la ejecución de la misma con la consiguiente adquisición de las acciones de la sociedad extranjera, el trabajador o contribuyente del IRPF no habría tenido un derecho ejecutable fuera de España, sino un derecho económico que, en su caso, podría reclamar a su empleador residente fiscal en España, excepto en aquellos casos en que las Stock Options pudieran cotizar de manera independientemente de las acciones en algún mercado extranjero.

A mayor abundamiento, el criterio de considerar que no existe obligación de declarar en el modelo 720 las Stock Options hasta que no se ejecuten, convirtiéndose el derecho en acciones o valores representativos del capital de sociedades extranjeras, estaría

respaldado por la propia Agencia Tributaria ("AEAT") al haber contestado de forma concisa y en sentido negativo a esta pregunta planteada por un contribuyente (no nos estamos refiriendo a las consultas vinculantes respondidas por la DGT), y cuya respuesta se encuentra publicada en la web de la AEAT.

• **Modelo 720: Algunos casos prácticos**

- o Las personas físicas residentes en España acogidas al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (artículo.93 LIRPF), no tienen la obligación de presentar el modelo 720, ya que, a efectos del IRPF, las sanciones por la no presentación del modelo 720 se ciñen, únicamente, a obligados tributarios que tributen por la integridad de su renta, circunstancia que no concurre en el caso de trabajadores acogidos al régimen de desplazados a territorio español.
- o Los obligados tributarios a presentar el modelo 720 no estarán obligados a declarar acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva ("IICs") adquiridas mediante comercializadoras de dichas IICs en España, en tanto los referidos valores se mantengan registrados por sus titulares en dichas comercializadoras, pues serán éstas quienes cumplan con la correspondiente obligación de declaración.
- o Los bienes en régimen de gananciales localizados en el extranjero deberán ser declarados por ambos cónyuges en el caso de que no sea de aplicación ninguna de las exenciones recogidas en el RD 1065/2007, a través de la presentación de dos modelos 720 por separado, ya que el cónyuge se considera titular real de dicho bien.
- o En el caso de que una persona física residente en España posea acciones o participaciones en una sociedad residente que a su vez posea acciones o participaciones en una entidad no residente, la obligación de declarar en el modelo 720 las acciones o participaciones en la sociedad no residente recae sobre la entidad residente, no sobre la persona física residente.
- o Una sociedad residente que posea acciones o participaciones de una sociedad no residente no tendrá obligación de declarar las mismas en el modelo 720 siempre que aquella tenga registrado en su contabilidad de forma individualizada dichos valores. No obstante, en el caso de que la sociedad no residente no realice efectivamente una actividad económica mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, sí estará obligada a declarar dichos valores.
- o La persona física residente en España que tenga acciones o participaciones en un sociedad no residente (primer nivel), la cual, a su vez, tenga acciones o participaciones en otra sociedad no residente (segundo nivel), únicamente deberá declarar en el modelo 720 el valor de las acciones o participaciones en la sociedad no residente de primer nivel, salvo en el caso de que la sociedad no residente de primer nivel no realice efectivamente una actividad económica mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, en cuyo caso deberá informar sobre su participación en la entidad no residente de segundo nivel.
- o No hay obligación de informar sobre las cantidades entregadas a cuenta para la adquisición de un inmueble situado en el extranjero con anterioridad a la firma de la escritura pública. Solamente se debe declarar cuando se ostente la titularidad o titularidad real sobre el inmueble o derecho real sobre el mismo.
- o Existe la obligación de declarar cuentas en el extranjero con saldos negativos (o a cero) en caso de que existan otras cuentas en el extranjero, cuyo importe conjunto sea superior a 50.000 euros.
- o Existe obligación de informar sobre la cuenta bancaria cuando se supere el límite de 50.000 euros (y no concurre ninguna de las demás excepciones a la obligación de declarar) con independencia del número de titulares de la cuenta. Se informará de los saldos totales sin prorratear, indicando el porcentaje de participación. Lo mismo ocurrirá respecto de cualquiera de los tipos de bienes y derechos recogidos en el RD 1065/2007.
- o Están obligados a presentar declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, los obligados tributarios señalados en el RD 1558/2012 tanto si son titulares de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero como si figuran como representantes, autorizados o beneficiarios en dichas cuentas o si tuvieran poderes de disposición o fueren titulares de derechos reales sobre las mismas.
- o Una persona física o entidad jurídica no estará obligada a informar sobre una cuenta en el extranjero de la que es autorizada y cuya titularidad corresponde a una entidad (residente o no residente) cuando ésta tenga registrada dicha cuenta en su contabilidad consolidada, o en la memoria.

• **Información necesaria para la presentación del modelo 720**

A efectos informativos a continuación enumeramos un breve detalle de la información

más significativa, necesaria para la presentación del modelo 720, en relación con algunos de los bienes y derechos situados en el extranjero (cuentas bancarias, acciones y participaciones en entidades jurídicas, acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva, inmuebles y derechos reales sobre los mismos):

a) Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero:

(i) Razón social o denominación completa, domicilio, número de identificación fiscal, código postal y país de la entidad bancaria o de crédito.

(ii) Definición del tipo de cuenta:

- cuentas corrientes;
- de ahorro;
- imposiciones a plazos;
- cuentas de crédito, y;
- cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten.

(iii) Identificación completa de la cuenta: código IBAN, código BIC, así como cualquier otra identificación de la misma.

(iv) Fecha de apertura o cancelación, o en su caso, las fechas de concesión de revocación de la autorización.

(v) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

b) Obligación de informar sobre valores depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero (acciones/participaciones en entidades jurídicas e Instituciones de Inversión Colectiva):

(i) Razón social o denominación completa, domicilio social de la entidad jurídica o de la institución de inversión colectiva.

(ii) Identificación de la entidad: Código ISIN, país de procedencia, y cualquier otro dato identificativo relevante de la entidad jurídica o institución de inversión colectiva.

(iii) Número, fecha de adquisición de los valores/participaciones y si están anotados en cuenta o no.

(iv) Saldo a 31 de diciembre de cada año de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas y valor de negociación medio del cuarto trimestre de cada año.

(v) Valor liquidativo a 31 de diciembre de las acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva.

c) Obligación acerca de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero:

(i) Identificación del inmueble con especificación sucinta, de su tipología.

(ii) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle, número y código postal.

(iii) Fecha de adquisición del bien inmueble o del derecho sobre el mismo.

(iv) Valor de adquisición del inmueble.

(v) En caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, además de la información indicada en los puntos (i), (ii) y (iii), deberá indicarse su valor a

31 de diciembre.

(vi) En el caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles. situados en el extranjero deberá indicarse además de la información indicada en los puntos (i), (ii) y (iii) el valor de dicho derecho a 31 de diciembre.

• **Modelo 720: otras cuestiones de interés**

El pasado 8 de marzo de 2013, se aprobó la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013.

En dicha Resolución se señala los sectores a los que la Agencia Tributaria dirigirá sus mayores esfuerzos a efectos de comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero.

Dentro de dichos sectores, señala la Administración tributaria que en el ámbito de la fiscalidad internacional, durante el ejercicio 2013, serán objeto de atención preferente, entre otros, los obligados tributarios que no hayan presentado la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) cuando existan indicios de operaciones con el extranjero que permitan presumir la existencia de bienes y derechos ocultos fuera de nuestras fronteras.

Si usted tiene alguna idea o sugerencia, por favor póngase en contacto con nosotros:

Víctor Hernán, Socio victor.hernan@cms-asl.com

Javier Lorite, Socio javier.lorite@cms-asl.com

Raúl Bañó, Asociado Principal raul.bano@cms-asl.com

María Gonzalez, Asociado Principal maria.gonzalez@cms-asl.com

Álvaro Ledesma, Asociado Principal alvaro.ledesma@cms-asl.com

Diego de Miguel, Asociado Principal diego.demiquel@cms-asl.com

Gonzalo Oliete, Asociado Principal gonzalo.oliete@cms-asl.com

Los presentes comentarios contienen información de carácter general, sin que constituya opinión profesional o asesoramiento jurídico.

Si no quiere recibir información vía correo electrónico, por favor pinche en el [link](#).

CMS Albiñana & Suárez de Lezo

Génova, 27

28004 Madrid

España

T: (34) 91 451 93 00

F: (34) 91 442 60 45

www.cms-asl.com [Aviso legal](#) [Declaración de privacidad](#)