

DIVERSAS CUESTIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN DERIVADO DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL. DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, EN CUANTO A LA LLAMADA “AMINISTÍA FISCAL”.

◆ INTRODUCCIÓN.

◆ CONTRIBUYENTES FACULTADOS PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.

◆ BIENES Y DERECHOS SUSCEPTIBLES DE REGULARIZACIÓN EXTRAORDINARIA.

- Estructuras interpuestas, societarias y no societarias.
- Regularización de dinero en efectivo.
- Posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente.

◆ DETERMINACIÓN DEL IMPORTE A DECLARAR RESPECTO DE CADA BIEN O DERECHO.

- Bienes y derechos cuya titularidad se corresponde parcialmente con rentas declaradas.
- Cantidades depositadas en cuenta.
- Dinero en efectivo.
- Posibilidad de minorar el importe del valor de adquisición del bien o derecho en la cuantía de las deudas pendientes a 31 de diciembre de 2010.

◆ ALCANCE DE LA REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON:

- Las rentas no declaradas que corresponda a la adquisición de bienes o derechos objeto de la declaración especial.
- Las ganancias de patrimonio no justificadas o por la presunción de obtención de rentas por bienes o derechos no contabilizados o no declarados.
- Bienes o derechos ocultos que se enajenan y se reinvierte el producto obtenido en su venta en otros bienes o derechos ocultos.

◆ CUOTA A INGRESAR Y PLAZO DE PRESENTACIÓN.

◆ EFECTOS DE LA DECLARACIÓN.

INTRODUCCIÓN

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, introdujo diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, estableciendo la posibilidad de que los sujetos pasivos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Física (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) pudiesen regularizar voluntariamente, bajo determinados requisitos y de forma extraordinaria, su situación tributaria. Posteriormente, con fecha de 4 de junio de 2012, se publicó en el Boletín Oficial del Estado, la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la mencionada disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 y donde se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación.

Esta declaración especial se configura como una autoliquidación tributaria, pero sin que pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.

Los datos e información relacionada con la Declaración tendrán carácter reservado conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

CONTRIBUYENTES FACULTADOS PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.

Podrán acogerse a la declaración tributaria especial los contribuyentes por el IRPF, el IS y el IRNR, siempre que no se haya iniciado un procedimiento de comprobación o investigación respecto de los bienes o derechos a incluir en dicha declaración.

Al respecto, debe advertirse que cualquier actuación de comprobación iniciada y no concluida referida a un ejercicio e impuesto concreto, impide que puedan invocarse los efectos de la declaración tributaria especial en relación con tal ejercicio e impuesto, aún cuando la comprobación iniciada no guarde relación con las rentas no declaradas que se materializaron en el bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial.

Sería admisible la presentación de la declaración tributaria especial, sin embargo, en aquellos supuestos en los que la actuación de comprobación hubiese finalizado en el momento de la presentación, siempre y cuando ésta hubiese tenido alcance parcial y en la misma no hubiesen sido objeto de regularización elementos de la obligación tributaria en relación con los cuales debería surtir efectos la declaración tributaria especial.

BIENES Y DERECHOS SUSCEPTIBLES DE REGULARIZACIÓN EXTRAORDINARIA.

Podrán ser incluidos en la declaración especial todo tipo de bienes y derechos adquiridos con carácter general antes de 31 de diciembre de 2010, siempre que su titularidad se corresponda con rentas no declaradas total o parcialmente en el IRPF, IS o IRNR. No obstante, en el caso de sujetos pasivos con un periodo impositivo no coincidente con el año natural, deberán ser titulares de los bienes o derechos antes de la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado ante del 31 de marzo de 2012.

No podrán ser objeto de declaración especial, los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010, o de la fecha de finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración. Es decir, si los bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas se hubieran transmitido antes del 31 de diciembre de 2010, lo que podrá acogerse a la regularización es el bien o derecho que se posea en esa fecha y que fue adquirido con esas rentas no declaradas, no el bien originario que fue transmitido.

En cambio, se da la posibilidad, junto a la regularización por los titulares jurídicos de los bienes y derechos, de que se acojan a la regularización los titulares reales de dichos bienes y derechos en los casos en los que no exista coincidencia entre ambas titularidades.

➤ Estructuras interpuestas, societarias y no societarias:

En aquellos casos en los que el titular jurídico de los bienes o derechos objeto de regularización sea un no residente fiscal en España y dicho titular no coincida con el "titular real" de los mismos, la regularización podrá ser realizada por dicho titular real siempre que llegue a adquirir la titularidad jurídica de los bienes y derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.

A estos efectos, la Orden define como titular real a las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos. Por tanto, esta regla especial resultará operativa a los efectos de presentar la declaración tributaria especial cuando el titular formal de los bienes o derechos sea una persona, entidad o instrumento jurídico interpuesto no residente y el titular real sea un contribuyente del IRPF, del IS o del IRNR.

➤ Regularización del dinero en efectivo:

Tratándose de dinero en efectivo, será suficiente para probar su titularidad, con la manifestación, a través del

modelo 750, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010.

No obstante, para regularizar el dinero en efectivo, será necesario que sea bancarizado con carácter previo a la presentación de la Declaración, mediante el depósito del mismo en una cuenta del declarante abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria¹, y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional.

➤ Posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente. Análisis del caso concreto de las cantidades depositadas en entidades de crédito:

Como se ha expuesto anteriormente, para regularizar la situación tributaria mediante la declaración tributaria especial, el contribuyente deberá declarar la totalidad de los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas. Ahora bien, en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos.

Por tanto, tratándose de cantidades depositadas en cuentas bancarias, podrá declararse la parte del saldo a 31 de diciembre de 2010, que se corresponda con ejercicios no prescritos.

Ahora bien, debe advertirse que en el supuesto de que se hubieran efectuado en ejercicios no prescritos nuevas imposiciones en la cuenta y retiradas de fondos de la misma, no puede entenderse que la totalidad del saldo de la cuenta a la finalización del último ejercicio prescrito se encuentra igualmente incorporado en el saldo de la misma a 31 de diciembre de 2010, teniendo en cuenta, que las retiradas de fondos efectuadas en ejercicios no prescritos minoran en primer lugar el saldo procedente de ejercicios prescritos.

Ejemplo: En el caso de una cuenta cuyo saldo en el último ejercicio prescrito era de 500.000 euros y en la que en 2009 se ha ingresado una renta no declarada de

¹ Los miembros del Espacio Económico Europeo son los 27 países integrantes de la UE así como Islandia, Liechtenstein y Noruega. De estos tres últimos países ha de advertirse que España no tiene firmado ningún convenio o acuerdo de intercambio de información con Liechtenstein.

300.000 euros y posteriormente se ha efectuado una retirada de fondos para fines particulares por importe de 100.000 euros, el contribuyente podrá declarar la parte del saldo de la misma que se corresponda con ejercicios no prescritos (en este caso, 300.000 euros, ya que se entiende que 400.000 euros del saldo final proceden de ejercicios prescritos).

DETERMINACIÓN DEL IMPORTE A DECLARAR RESPECTO DE CADA BIEN O DERECHO.

Con carácter general, los bienes y derechos se declararán por su valor de adquisición, el cual será válido a efectos fiscales en relación con el IRPF, IS o IRNR, según corresponda, a partir de la fecha de la presentación de la Declaración.

No obstante, cuando el valor de adquisición fuera superior a su valor de mercado en la fecha de presentación de la Declaración, a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o los rendimientos negativos en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.

En esta misma línea, se establece que no serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la Declaración ni las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada.

- **Bienes y derechos cuya titularidad se corresponde parcialmente con rentas declaradas:** Conservarán el valor fiscal previo a la presentación de la Declaración.
- **Cantidades depositadas en cuenta abiertas al crédito bancario o creditico:** Con carácter general, se declararan por importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 (o en la fecha de finalización del periodo impositivo cuyo plazo de presentación hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012 si no coincide con el año natural). No obstante, podrán declararse saldos superiores existentes con anterioridad a esta fecha, siempre que la diferencia entre ambos importes no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración.
- **Dinero en efectivo:** Las cantidades de dinero en efectivo se valorarán por el importe que se deposite en una entidad de crédito con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial.

Posibilidad de minorar el importe del valor de adquisición del bien o derecho en la cuantía de las deudas pendientes a 31 de diciembre de 2010.

La Orden HAP/1182/2012, que regula la declaración tributaria especial, únicamente dispone que los bienes o derechos objeto de la Declaración deberán ser declarados por su valor de adquisición, sin pronunciarse acerca de la deducción de deudas que puedan afectarles.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos, en su informe emitido, en fecha de 27 de junio de 2012, sobre la declaración tributaria especial, ha establecido que sí es posible minorar el valor de adquisición en el importe de la financiación ajena oculta empleada en la adquisición de dicho bien o derecho; siempre y cuando el contribuyente pueda acreditar la realidad de tales deudas, y que las mismas, se destinaron a la adquisición del citado elemento patrimonial.

De esta forma, el importe objeto de la declaración tributaria especial coincidirá con la cuantía de las rentas inicialmente no declaradas que se materializaron en el bien o derecho objeto de declaración.

Ahora bien, no podrá minorarse el valor de adquisición a los efectos de presentar la declaración tributaria especial en la parte de la deuda que se hubiera amortizado hasta el 31 de diciembre de 2010 (o antes de la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto- ley 12/2012) con rentas no declaradas.

ALCANCE DE LA REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON:

- **Las rentas no declaradas que correspondan a la adquisición de bienes o derechos objeto de la declaración especial.**

Las rentas no declaradas y que se entienden regularizadas con ocasión de la presentación de la declaración tributaria especial, son aquellas que correspondan con la adquisición de los bienes o derechos objeto de declaración, obtenidas con anterioridad a dicha adquisición, que pudiera poner de manifiesto la Administración con ocasión de procedimientos de comprobación o investigación.

Por ejemplo, se regularizaría una venta oculta o un gasto ficticio que se ha materializado en la adquisición de un bien o derecho oculto (por ejemplo, venta no declarada que se ha invertido en un inmueble oculto o un gasto ficticio que ha permitido efectuar una retirada de tesorería que se ingresa en una cuenta en el extranjero) cuando se declare el bien o derecho que corresponda a las citadas rentas no declaradas.

Por el contrario, no se entenderán regularizadas por la presentación de la declaración tributaria especial, las rentas que por su naturaleza no puedan materializarse en la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial, tales como gastos incorrectamente deducidos por amortizaciones o provisiones, rentas puestas de manifiesto por correcciones valorativas, y en

general cualesquiera otras rentas que estuvieran materializadas en otros bienes o derechos distintos de los declarados.

- **Las ganancias de patrimonio no justificadas o por la presunción de obtención de rentas por bienes o derechos no contabilizados o no declarados.**

La presentación de la declaración tributaria especial, determina que la adquisición de los bienes o derechos regularizados, que se habían mantenido ocultos, se entienda que corresponde con rentas declaradas (el importe declarado) y por tanto, no pueden tener la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas o como renta presunta en ese mismo ejercicio o en ejercicios posteriores.

Asimismo, puede ocurrir que los bienes o derechos declarados en la declaración tributaria especial, se enajenen transformándose en otros bienes o derechos distintos. En tal caso, se entenderá igualmente que la adquisición de los nuevos bienes o derechos corresponde con rentas declaradas (hasta el importe objeto de la declaración tributaria especial) y tampoco podrán tener la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas o rentas presuntas (hasta dicho importe).

- **Bienes o derechos ocultos que se enajenan y se reinvierte el producto obtenido en su venta en otros bienes o derechos ocultos.**

Como se ha expuesto anteriormente, la titularidad de los bienes o derechos objeto de declaración, deberán haber sido adquiridos por el declarante en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010.

No obstante, como puede ocurrir que a 31 de diciembre de 2010 el contribuyente tenga un bien C no declarado, que procede de otro bien distinto B no declarado, , que a su vez procede de otro bien A que corresponde a rentas no declaradas. Se ha planteado si la declaración tributaria especial se debe presentar por todos los bienes s sólo por uno de ellos.

Finalmente, para evitar una duplicidad en la imposición, la Orden HAP/1182/2012, ha establecido que sólo debe declararse uno de ellos.

Por tanto, para que la regularización mediante la declaración tributaria especial sea completa respecto de las rentas correspondientes a los citados bienes, deberá declararse el último bien; es decir, el que permanezca en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre de 2010 (bien C), por cuanto en este caso se entenderá que la regularización alcanza a las rentas no declaradas que corresponden con la adquisición del primer bien (bien A), a las rentas no declaradas, positivas o negativas, generadas por la transmisión de este bien (siempre que el importe de la venta se reinvierta en la adquisición del bien B), así como a las rentas no declaradas, positivas o negativas,

generadas por la transmisión de este bien (siempre que el importe de la venta se reinvierta en la adquisición del bien B), así como a las rentas no declaradas , positivas o negativas generadas por la transmisión del bien B (siempre que el importe de la venta se reinvierta en la adquisición del bien C).

Ejemplo:

- a) En el caso de venta con ganancia:

Bien X adquirido el 1/1/2008 por 100.000 euros procedentes de rentas no declaradas.

El bien X se vende el 1/1/2009 por 120.000 euros que se destinan a adquirir el bien Y que se mantiene en la patrimonio a 31/12/2010.

Declaración tributaria especial: 120.000 (bien Y).

Se entiende regularizada una renta no declarada (positiva) de 100.000 euros que corresponde con la adquisición del bien X, y una renta no declarada (positiva) de 20.000 derivada de la transmisión del bien X.

- b) En el caso de venta con pérdidas:

Bien X adquirido el 1/1/2008 por 100.000 euros procedentes de rentas no declaradas.

El bien X se vende el 1/1/2009 por 80.000 euros que se destinan a adquirir el bien Y que se mantiene en el patrimonio a 31/12/2010.

Declaración tributaria especial: 80.000 (bien Y).

Se entiende regularizada una renta no declarada (positiva) de 100.000 euros que corresponde con la adquisición del bien X, y una renta no declarada (negativa) de 20.000 derivada de la transmisión del bien X.

CUOTA A INGRESAR Y PLAZO DE PRESENTACIÓN.

- **Cuota a ingresar:**

La cuantía a ingresar será el 10% del valor de adquisición o, en su caso, el valor superior a éste que hubiese sido incluido en la declaración. No resulta posible, solicitar un aplazamiento o fraccionamiento del importe resultante de la declaración tributaria especial.

Para el pago de la declaración, imprescindible para que la regularización se entienda realizada, se utilizará el NRC suministrado por la entidad bancaria.

Sobre la cuantía ingresada no serán exigibles sanciones, intereses ni recargos.

➤ **Plazos a tener en cuenta:**

El plazo de presentación del modelo 750 de declaración tributaria especial finaliza el 30 de noviembre del 2012.

A tal efecto, se prevé la vía telemática como única forma de presentación, tanto de la citada declaración como de cualquier documentación adicional que justifique o aclare los datos de la declaración presentada, en especial los relativos a la identificación de los bienes y derechos, su titularidad y demás circunstancias relevantes.

EFFECTOS DE LA DECLARACIÓN

La presentación de la declaración tributaria especial supondrá que se entiendan regularizadas las rentas no declaradas que no superen el importe declarado y que correspondan a la adquisición de bienes o derechos declarados.

El importe declarado tendrá la consideración de renta declarada, y por tanto, no podrá incluirse o calificarse en un futuro como ganancia patrimonial no justificada.

Una regularización practicada de conformidad con los requisitos establecidos, exonerará al declarante de su responsabilidad penal, aunque la sanción en su día pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

➤ **Incidencia de la declaración tributaria especial en otros impuestos distintos del IRPF, IS o IRNR.**

La presentación de la declaración tributaria especial, únicamente produce efectos en el IRPF, IS e IRNR.

Por tanto, su presentación no afectará a otros impuestos relacionados con la renta no declarada, como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; ni tampoco, exonerará de responsabilidad fiscal y penal a terceros que hubieran intervenido en la generación de la renta no declarada regularizada con anterioridad a su obtención por el declarante.

En consecuencia, la regularización correspondiente a dichos impuestos, si resulta procedente, deberá efectuarse mediante declaraciones complementarias que conllevarían los recargos correspondientes, y previstos en el artículo 27 de la LGT.

➤ **Efectos de la declaración tributaria especial sobre la prescripción:**

La declaración tributaria especial se configura como una autoliquidación tributaria, pero sin que pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.

Por tanto, la presentación de la Declaración no interrumpe la prescripción de los ejercicios del IRPF, IS o IRNR a los que hubiera correspondido la renta inicialmente no declarada.

➤ **Posibilidad de efectuar una comprobación aislada por la Administración Tributaria de la propia declaración tributaria especial:**

La Dirección General de Tributos, en su informe emitido sobre la declaración tributaria especial, en fecha de 27 de junio de 2012, ha considerado que no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria, ni tan siquiera de carácter informativo, sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario, en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria, la Administración Tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado.

Si tiene alguna duda, llámenos y le asesoraremos sobre todos los extremos que le permitan conocer sus derechos y obligaciones.

Si no desea seguir recibiendo esta nota informativa por favor conteste a este e-mail indicándonoslo.

© Julio 2012. ZURBANO & CARACAS ABOGADOS, S.L

Quedan reservados en favor de Zurbano & Caracas Abogados, S.L. todos los derechos sobre los contenidos textuales y gráficos de esta nota informativa. La información contenida no podrá ser reproducida total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos u otros métodos, ni su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso de la información, sin el permiso previo y por escrito de Zurbano & Caracas Abogados, S.L. Zurbano & Caracas Abogados, S.L no se hace responsable de posibles errores, defectos u omisiones de esta nota informativa, ni de su utilización para otros usos distintos para el que se ha concebido la presente nota informativa.

