

9 de noviembre de 2012

ESPECIAL

# GUÍA DE LA AMNISTIA FISCAL 2012

# Oportunidad única para muchos contribuyentes

La Declaración Tributaria Especial es una oportunidad única para que muchos contribuyentes con dinero no declarado puedan ponerse a bien con Hacienda, o para salvar problemas de liquidez, o por dejar la herencia en las mejores condiciones a los hijos, o bien por deshacer intrincados entramados societarios, que dificultan las operaciones de sus titulares reales y jurídicos.

La primera recomendación que en esta Guía le tenemos que dar es que tenga mucho cuidado con los bienes y servicios que declara, puesto que si alguno de ellos no era susceptible de acogerse a la Declaración Tributaria Especial (DTE) y tiene la mala suerte de ser llamado a un procedimiento inspector rutinario donde se comprueba esta situación, le aplicarán la normativa tributaria con todo su rigor, incluidos los recargos e intereses de demora.

Por ello, si después de consultar esta guía le quedan dudas sobre algún aspecto fundamental del procedimiento, ponga su modelo 750 en manos de un asesor fiscal debidamente acreditado.

Aunque se trata de la tercera regularización extraordinaria que se celebra desde la instauración de la democracia, esta medida se ha adoptado en unas circunstancias muy especiales y con unas características propias, porque no se trata, como en las ocasiones anteriores de un procedimiento que abarque a todas las figuras tributarias, sino que en esta ocasión tan sólo afecta a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Sociedades y sobre la Renta de No Residentes. Esta decisión va a complicar mucho el cumplimiento del proceso, puesto que para buena parte de los declarantes especiales será necesario también recu-

rrir a las declaraciones complementarias en el caso de otros tributos, como Patrimonio, IVA, Transmisiones Patrimoniales o Sucesiones y Donaciones, para regularizar las situaciones, incluidas las del ejercicio 2011.

Por ello, es necesario realizar los cálculos del coste total que va a tener la declaración y, lo que también es importante, estimar los efectos fiscales que puede conllevar la DTE, puesto que en algunas ocasiones puede ser mucho más rentable realizar la regularización tradicional.

Aunque los representantes oficiales de Hacienda y de la Agencia Tributaria han reiterado que no entra en sus intenciones comprobar directamente las declaraciones especiales, sí que es necesario tener en cuenta la posibilidad de que en una inspección rutinaria aparezcan los nombres de socios y familiares que hayan podido no acogerse a la amnistía fiscal, ya que la declaración se puede hacer por las partes alícuotas de los bienes sobre las que se tiene la titularidad.

Por ello, es interesante estudiar en qué casos es conveniente aportar documentación adicional y en cuáles es preferible no hacerlo. Además, la falta de acuerdo entre los titulares reales de los bienes puede hacer inviable la disolución de los entramados societarios que obligatoriamente hay que desmontar. Mucho que pensar y hablar antes del 30 de noviembre.

## SUMARIO

### Amnistías fiscales a nivel europeo

[Pág. 4]

### Normas que regulan el procedimiento

[Pág. 6]

### Objetivos de la DTE [Pág. ]

### Datos básicos a tener en cuenta [Pág. 6]

### Forma de presentación [Pág. 3]

### Revisión de la DTE por la Agencia Tributaria [Pág. 3]

### Sujetos que pueden acogerse al procedimiento [Pág. 7]

### Fallecimiento del titular de los bienes o derechos [Pág. 8]

### Plazos a tener en cuenta por el titular real y el titular jurídico [Pág. 8]

### Compatibilidad de la DTE con la regularización ordinaria [Pág. 9]

### Los bienes objeto de declaración [Pág. 9]

### Aplazamiento o fraccionamiento del importe [Pág. 14]

### Blanqueo de capitales [Pág. 15]

# Decálogo del procedimiento de regularización especial

1

**PODRÁN PRESENTAR LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL** (Modelo 750), los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo, cuyo plazo de prescripción hubiera finalizado antes del 31 de marzo, esto es, el 31/12/2010.

2

En consecuencia, resulta imprescindible **ACREDITAR LA TITULARIDAD** de tales bienes o derechos y **HABER SIDO TITULAR** de los mismos antes del 31/12/2010.

3

Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la DTE **NO RESIDA EN TERRITORIO ESPAÑOL Y NO COINCIDA CON EL TITULAR REAL**, se podrá considerar titular a este último, siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31-12-2013.

4

**LA FECHA MÁXIMA PARA PRESENTAR LA DTE ES, EN TODO CASO, EL 30 DE NOVIEMBRE DE 2012.** Con posterioridad, no es posible presentar ninguna DTE, incluida, por tanto, cualquier tipo de declaración, sea sustitutiva o rectificativa.

5

Se puede invocar la **PRESCRIPCIÓN** cuando ésta se pueda acreditar. En este sentido, la prueba juega un papel fundamental admitiéndose todos los medios de prueba aceptados en Derecho. A estos efectos, es importante tener en cuenta las posibles interrupciones del plazo de prescripción de aquellos períodos impositivos, aparentemente prescritos.

6

La DTE **NO INTERRUMPE LA PRESCRIPCIÓN** correspondiente al impuesto y ejercicio regularizado a efectos del artículo 68.1 LGT.

7

A efectos probatorios y de posteriores procedimientos de comprobación, resulta de mucho interés **UTILIZAR LOS ANEXOS** incluidos en el Modelo 750 para acreditar el origen de las rentas no declaradas.

8

**LOS INFORMES DE LA DGT** son de obligado cumplimiento para la Administración Tributaria.

9

**NO** se puede solicitar **APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO** de pago de la DTE.

10

**CASTILLA Y LEÓN** tiene su propia regulación respecto a determinados impuestos cedidos. **NAVARRA**, tiene, también, un procedimiento voluntario de regularización distinto al de territorio común.

## Amnistía fiscal: una reflexión

El éxito de la Declaración Tributaria Especial (DTE) continúa hoy siendo una incógnita. Es cierto que existe una predisposición a regularizar consecuencia, fundamentalmente, de las modificaciones introducidas en la recientemente aprobada ley de medidas contra el fraude, en concreto, la obligación de declarar los bienes que se posean en el extranjero y las consecuencias de no hacerlo.

Pero es cierto, también, que una parte importante de las rentas no declaradas procede de periodos prescritos, circunstancia que puede afectar al éxito de la recaudación. Y aunque también es cierto que ha sido resuelta una parte importante de las dudas que la aplicación de la DTE plantea, no hay que olvidar que su regulación es un ejemplo más de la enorme inseguridad jurídica que padece nuestro ordenamiento tributario y que la Asociación Española de Asesores Fiscales ha venido denunciando de forma reiterada. No solo se trata de una normativa deficiente, sino de una norma que se debería haber tramitado como ley, incorporando lo concerniente al dinero en efectivo y gran parte del contenido de los informes que la DGT ha tenido que redactar para resolver las muchas dudas que se han originado. Y aunque hay que reconocer el enorme esfuerzo que la DGT y algunos cualificados funcionarios de la AEAT han hecho para explicar y convencer de las bondades de la DTE, hay que criticar con firmeza al legislador por su ineficiencia y pasividad ante los muchos problemas que se han planteado. El resultado de todo ello es que hoy la mayoría de instituciones financieras están colapsadas por las peticiones de información de sus clientes pues la inmensa mayoría de contribuyentes que desean acogerse a la DTE no han disipado una parte de sus dudas hasta la publicación del segundo informe de la DGT, circunstancia que ha hecho que el plazo real de *maniobra* se haya reducido a prácticamente un mes. Aun así, el Gobierno ni se plantea ampliar el plazo de declaración.

Como decíamos, una parte importante de las rentas no declaradas procede de periodos prescritos, circunstancia que exige un esfuerzo probatorio importante en lo concerniente a lo que se denomina la *trazabilidad*, esto es, el seguimiento de las inversiones realizadas desde su inicio hasta hoy y su perfecta concatenación en el caso de desinversiones y reinversiones; prueba, además, que no es aconsejable limitarla al mero certificado de la entidad financiera, sino ampliarla a toda la documentación que permita hacer un seguimiento inequívoco de las inversiones de las que se trate. Un trabajo que requiere tiempo.

Otra cuestión importante es la relativa al día después. Estoy convencido que tienen razón quienes afirman que no se va a diseñar ningún plan de inspección en base a la DTE. Entre otras razones, porque si quienes se acojan a ella han regularizado correctamente, poco interés ha de tener la Administración en comprobar su declaración. Sin embargo, no coincidimos cuando se apunta que la Administración no tendrá acceso a los datos de la DTE. Es posible, pero no hay que olvidar que a través de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, de la declaración de bienes en el extranjero, de la propia declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades de los años futuros, la Administración detectará un salto importante en las rentas y patrimonio declarados que presumiblemente procederán de la regularización que se ha hecho. Y en cualquier caso, no hay que ignorar tampoco que ante una comprobación en la que se descubran rentas no declaradas y regularizadas, el contribuyente se va a ver en la obligación de aportar la DTE presentada, para evitar que se grave lo que ya se ha regularizado, situación que exigirá, sin duda, la comprobación de esta última y, por tanto, acreditar el origen de las rentas regularizadas, en concreto, demostrar que las descubiertas por la inspección son las que se han materializado en los bienes o derechos incluidos en la DTE. Esta circunstancia aconseja que quienes se acojan a la DTE estén en condiciones de acreditar el origen de las rentas no declaradas a pesar de que no exista obligación de ello. Circunstancia, además, que requiere analizar las repercusiones en impuestos no cubiertos por la DTE, como el IVA o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es por tanto lógica la preocupación del día después que, junto a la deficiente regulación de la DTE, resulta realmente inquietante.

En definitiva, una norma que no se puede definir de otra forma que la de verdadero despropósito legislativo, o, mejor, de fracaso del derecho, y que, de ser un éxito, se deberá a la actitud de la DGT, a la de determinados funcionarios de la AEAT y, sobre todo, a los asesores fiscales quienes, a pesar de la inseguridad jurídica y de los interrogantes que continúan sin resolverse, están, una vez más, colaborando en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, importante función social que muchas veces, por no decir casi siempre, se ignora y minimiza.

**ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ**  
PRESIDENTE DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

## Amnistías fiscales a nivel europeo

PAÍS	EJERCICIOS	CARACTERÍSTICAS	OBLIGACIONES	RECAUDADO
 ITALIA	1997 - 2001 (extendido hasta 2004)	Los fondos repatriados bajo esta amnistía estaban sometidos a una tributación final del 2,5% sobre el importe bruto (posteriormente el 4%). Alternativamente, se daba la opción de suscribir un importe equivalente al 12% del capital a regularizar en deuda pública italiana.	Se debía dar información sobre todos los asuntos que podían resultar en situación de evasión	2.000 millones de euros
	2009 (cubre los 5 años anteriores)	Esta amnistía cubre un período de 5 años y se caracteriza por las siguientes notas: -Se debe pagar, en definitiva una tributación final del 5% de los fondos repatriados o regularizados. -No se aplican sanciones tributarias, administrativas o de seguridad social. -No se pueden imputar delitos relacionados con la omisión o falsedad en las declaraciones.	Repatriación o regularización de capitales	5.600 millones de euros
 BÉLGICA	2004	Los fondos repatriados bajo esta amnistía se sometían a una tributación final del 9% (o del 6% si dichos fondos se reinvertiesen en ciertas clases de activos). Adicionalmente, los contribuyentes que depositaran los fondos en bancos belgas obtenían una Declaración Liberatoria Única con beneficio de confidencialidad.	Repatriación de capitales	496 millones de euros
	2006	No se trataba de una amnistía como tal, sino que se incentivaba la regularización a través de sanciones a un tipo reducido. Los importes regularizados tributaban a los tipos generales del IRPF/IVA, pero se aseguraba que las rentas regularizadas no serían sometidas a otros impuestos, intereses o sanciones (estas últimas a un tipo reducido). Asimismo, se otorgaba inmunidad en materia de delitos tributarios.	Regularización	N/A
 ALEMANIA	1993 - 2002	El importe a pagar bajo esta amnistía era de un porcentaje del 25% en 2004 y 35% en 2005 de los importes brutos no reportados en la fecha inicial. Y los rendimientos y plusvalías generados con dicho importe tributaban con una reducción del 40%.	Regularización	901 millones de euros
	Ejercicios anteriores al 31/12/2010*	Regularización. Se da la posibilidad de realizar un 'one - off payment' (que puede ser anónimo) de entre 19% y 24% de los activos en cuestión. Este pago elimina cualquier responsabilidad tributaria que pueda relacionarse con los años respecto de los cuales se realizó el pago.	'One - off payment' o informar de activos en Suiza	1.800 millones de euros
 REINO UNIDO	2007	No se garantizaba que el contribuyente no iba a ser inspeccionado o investigado por delito. Se tributaba al tipo normal del impuesto británico. La ventaja de regularizar de este modo consistía en que se establecía un límite máximo para las sanciones que pudieran resultar de aplicación del 10%.	Se debía dar información sobre todos los asuntos que podían resultar en situación de evasión fiscal en los últimos 20 años	400 millones de libras
	2009	Se establece que aquellos contribuyentes que brinden información sobre cuentas o activos offshore, dentro de los plazos establecidos al efecto, podrán beneficiarse, con un límite máximo, en materia de sanciones del 10%. No se garantiza la inmunidad en materia de delitos fiscales.	Información	85 millones de libras
	Ejercicios anteriores al 31/12/2010*	Se da la posibilidad de realizar un one-off payment (que puede ser anónimo) de entre 19% y 34% de los activos en cuestión. Este pago elimina cualquier responsabilidad tributaria que pueda relacionarse con los años respecto de los cuales se realizó el pago (con respecto a cualquier impuesto).	'One - off payment' o informar de activos en Suiza	N/A

\*se espera que entre en vigor en 2013

## Amnistías fiscales a nivel europeo

PAIS	EJERCICIOS	CARACTERÍSTICAS	OBLIGACIONES	RECAUDADO
PORTUGAL 	2005	Amnistía que implicaba el pago de un importe equivalente al 5% del valor de los elementos patrimoniales a regularizar (dicho importe se reducía al 2,5% en caso de adquisición de Deuda Pública portuguesa).	Repatriación de activos	41 millones de euros
	2010	Bajo esta amnistía se debía abonar un importe equivalente al 5% del valor de los elementos patrimoniales a regularizar (activos a 31/12/2009). Se establecía una exención de obligaciones tributarias hasta el importe reportado y la no existencia de sanciones, salvo delitos no fiscales (como el blanqueo de capitales).	Regularización	24 millones de euros
	2011	Se establece la obligación de pago de un importe equivalente al 7,5% del valor de los elementos patrimoniales a regularizar (activos a 31/12/2010). Los principales efectos de esta amnistía son la exención de obligaciones tributarias en relación con las rentas que se hayan derivado de dichos elementos en los periodos impositivos finalizados hasta 31/12/2010, así como de la renta que supondría el afloramiento por una eventual inspección de dichos elementos; y exclusión de responsabilidad por infracciones tributarias, relacionadas con la ocultación o alteración de los hechos o importes que deban constar en libros o declaraciones.	Regularización	N/A
GRECIA 	2004	Los fondos repatriados eran sometidos a una tributación final del 3%.	Amnistía	600 millones de euros
IRLANDA 	2004	Tributación al tipo normal del impuesto irlandés, más los correspondientes intereses de demora. Aplicabilidad de sanciones a un tipo reducido y garantías a nivel penal.	Regularización	856 millones de euros
ESTADOS UNIDOS 	2003	Tributación al tipo normal del impuesto estadounidense, más los correspondientes intereses de demora y sanciones por presentación incorrecta de declaraciones. Algunas sanciones no serían de aplicación. Garantías a nivel penal.	Regularización	270 millones de dólares
CANADÁ 	PERMANENTE	Tributación al tipo normal del impuesto canadiense, más los correspondientes intereses de demora. No serían de aplicación sanciones. Garantías a nivel penal.	Regularización	860 millones de dólares canadienses (2005)

# Noción de evasión, elusión y planificación fiscal

Un tema polémico en la fiscalidad es el de diferenciar los conceptos de evasión, elusión y planificación fiscal, dado que los tres cubren una amplia gama de conductas encaminadas a minimizar la carga fiscal, diferenciándose en los mecanismos utilizados y en las consecuencias legales que se derivan de los mismos.

El primer concepto suele identificarse como una violación directa de la obligación tributaria, caracterizada por una particular intensidad del dolo, mientras que la elusión ha sido identificada como aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas.

La evasión fiscal se podría definir como el uso de medios ilegales para evitar el pago de impuestos, por ejemplo, mediante la violación directa de una disposición legal o la falta de declaración de ingresos obtenidos por una determinada transacción. Por tanto, los puntos claves son, el uso de medios ilegítimos y la intención de evadir el pago de impuestos. Claros ejemplos de evasión fiscal podrían ser entre otros: el no notificar a las autoridades fiscales que se está llevando a cabo en dicho territorio una actividad sujeta a gravamen, el no declarar la totalidad de los rendimientos o las ganancias por el contribuyente, la deducción de gastos justificados mediante facturas falsas, el llevar a cabo estructuras opacas con la intención de evadir el pago de impuestos o el utilizar fiduciarios o testaferros situados en otros territorios, con la intención de simular que determinadas rentas no son imputables al contribuyente.

Para los Estados, la dificultad no radica tanto en la determinación de la evasión fiscal, sino en la diferenciación entre la práctica abusiva o elusión fiscal y la planificación fiscal lícita.

Una práctica abusiva se puede dar en transacciones que cumplen con la *letra de la ley*, pero sin embargo vulneran el *espíritu de la ley*, con el único objetivo de reducir o eliminar la carga fiscal. Es por tanto, una violación indirecta de la ley, al tergiversar la interpretación de la aplicación de la ley en el propio beneficio del contribuyente, pese a conocer que el legislador, en el momento de aprobar dicha normativa no tenía en mente la aplicación llevada a cabo por el contribuyente.

El término elusión refiere a transacciones llevadas a cabo, previo al nacimiento de una obligación tributaria con el objeto de minimizar la carga fiscal que de otra forma sería más elevada. A diferencia de lo anterior, en los casos de evasión, el contribuyente lleva a cabo una determinada transacción con el objetivo de evitar el pago de un impuesto, habiendo surgido ya la obligación tributaria.

Es un hecho que la mayoría de los sistemas fiscales tienen inconsistencias y los mecanismos más comunes para contrarrestar dichos vacíos son, tanto la normativa anti-abuso establecida por cada Estado o bilateralmente a través de los Convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI).

Las normas de anti-abuso fiscal adoptadas por una amplia mayoría de Estados pretenden evitar las siguientes prácticas, entre ellas podemos citar las siguientes: el uso de sociedades intermediarias opacas y sin actividad empresarial con el objeto de minimizar la carga fiscal, dichas prácticas son paliadas mediante la normativa de transparencia fiscal, incorporada en cada territorio. La financiación de una operación mediante el uso excesivo de deuda, por razones exclusivamente fiscales, dichas prácticas son contrarrestadas mediante la normativa de subcapitalización establecida en cada legislación, lo que tendrá como consecuencia que el exceso de intereses será recalificado como dividendo y como tal será tratado fiscalmente, tanto en la entidad prestataria como prestamista. La compraventa o los servicios prestados entre entidades vinculadas a precio superior o inferior al que hubieran fijado partes independientes. Esta práctica se corrige con la normativa sobre precios de transferencia, a través de la cual se lleva a cabo un ajuste del precio, adaptado al que hubieran fijado entidades independientes.

En cuanto a la aplicación de los CDI, es importante que quede constancia el posicionamiento frente a las estructuras intermedias o *conduit companies*, especialmente si estas están situadas en países que no impongan una tributación efectiva o cuando carezcan de motivo económico válidos o están controladas y gestionadas desde otros territorios. También es crucial la aplicación de la cláusula de intercambio efectivo de información.

Dejando a un lado tanto a la evasión como a la elusión fiscal, la cuestión claramente controvertida es qué puede considerarse como planificación fiscal. De conformidad con el principio de economía de opción, todo contribuyente tiene libertad para organizar sus transacciones de la forma más ventajosa posible, es decir, de entre las distintas opciones igualmente lícitas que el contribuyente considera, podrá decantarse por aquella que suponga el menor coste operacional. No obstante, en las últimas décadas se ha observado el creciente uso de estructuras fiscales internacionales cuyo único o primordial objetivo es el aprovechamiento de un arbitraje fiscal internacional. El citado busca el aprovechamiento de las diferencias o conflictos entre los sistemas tributarios de cada Estado con el objetivo de minimizar el impacto fiscal.

A modo de reflexión se podría concluir que no cabe duda que el éxito en la erradicación de prácticas abusivas depende de la formulación de una legislación clara. No obstante, es fundamental una coordinación de los Tribunales (sobre todo en lo que se refiere a la noción de motivo económico válido) y una postura eficiente de las autoridades fiscales en la lucha contra la elusión fiscal, diferenciando y respetando la planificación fiscal como inherente al principio de economía de opción.

**DRA. PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ**  
PROFESORA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Y DE FISCALIDAD EUROPEA

## Normas que regulan el procedimiento

- 1 Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.
- 2 Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios.
- 3 Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, 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.
- 4 Informe de la Dirección General de Tributos (DGT), de 27 de junio de 2012.
- 5 Informe de la DGT de 11 de octubre.

## Objetivos de la DTE

- 1 Recaudar ingresos adicionales con los que se corrija el déficit público de las Administraciones.
- 2 Regularizar rentas no declaradas en ejercicios pasados.
- 3 Aflorar los elementos patrimoniales en los que se materializaron las rentas.

## Datos básicos a tener en cuenta

- 1 El tipo de gravamen será el 10 % del valor de adquisición o importe de los bienes y derechos.
- 2 Los bienes o derechos deben estar en posesión del obligado tributario antes del 31 de diciembre de 2010.
- 3 El titular real tiene hasta el 31 de diciembre de 2012 para convertirse en el titular jurídico del bien o derecho regularizado.
- 4 Debe facilitarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.
- 5 El cumplimiento de la Declaración Especial determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.
- 6 El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada.
- 7 No resultará de aplicación para impuestos y períodos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiese producido después de la notificación de inicio de procedimientos de comprobación e investigación sobre los mismos: han de ser rentas declaradas de forma espontánea.
- 8 La declaración tiene carácter reservado y no se examinará directamente por la Agencia Tributaria, salvo que el contribuyente sea citado a una inspección rutinaria y alegue su regularización.
- 9 El modelo de la Declaración Tributaria Especial (DTE) es el 750.
- 10 El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012.

## Forma de presentación

La declaración únicamente puede realizarse de forma telemática a través del Modelo 750, de autoliquidación y documento de ingreso, y el Modelo D.750 de relación de bienes y derechos. La presentación podrá ser efectuada por el propio declarante o bien por un tercero que actúe en su representación.

Se dividen los bienes y derechos en apartados de bienes inmuebles; bienes y derechos afectos a actividades económicas, excepto inmuebles; depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuentas; valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios; valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad; efectivo; y los restantes bienes y derechos.

El contribuyente podrá presentar aquella documentación adicional que estime conveniente para respaldar los datos de las diferentes partidas de la declaración. Lo podrá enviar por vía telemática. Los plazos de remisión son los mismos que los establecidos para la declaración.

## Revisión de la DTE por la Agencia Tributaria

Los datos incluidos en la DTE tienen carácter reservado de acuerdo con la regulación del artículo 95 de la Ley General Tributaria (LGT). Por ello, no procede la comprobación aislada de la DTE ni por la Agencia Tributaria. En el Primer Informe de la DGT se afirma que no habrá comprobación aislada, porque a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria específica.

No obstante, una vez invocada por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una obligación tributaria concreta, con un concepto y un periodo definidos, la Administración sí podrá comprobarla para verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado. Esto sucederá, por tanto, cuando se realice una inspección rutinaria y el contribuyente haga valer su regularización.

## Sujetos que pueden acogerse al procedimiento

Pueden presentar esta declaración los contribuyentes del IRPF, IS o IRNR que sean titulares de los bienes o derechos cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas, pudiendo entenderse que tal condición recae, en determinados supuestos, en quien ostente la titularidad real, siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica con anterioridad a 31 de diciembre de 2013. Podrá presentar la Declaración Tributaria Especial el titular real, cuando el titular jurídico del bien o del derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con aquél.

No se podrá utilizar la DTE para regularizar rentas no declaradas obtenidas con posterioridad al 31 de diciembre de 2010.

La DTE en los casos de cotitularidad de bienes o derechos objeto de la misma, se presentará por cada uno de los cotitulares, en la parte correspondiente a su cuota de participación, siempre que el valor de la respectiva cuota de titularidad corresponda con rentas no declaradas en los citados Impuestos por el cotitular del bien o derecho.

No obstante, en el caso de cónyuges cuyo régimen económico matrimonial sea el de sociedad de gananciales, puede darse la circunstancia de que las rentas no declaradas deban atribuirse a uno de los cónyuges y que los bienes o derechos en que tales rentas se hayan materializado, tengan carácter ganancial.

### EJEMPLO

**En las rentas procedentes de una actividad económica, que conforme al artículo 11 de la Ley del IRPF, se consideran obtenidas por el cónyuge que realiza la actividad, podrá presentar la declaración tributaria especial, como único titular de los bienes o derechos, el cónyuge que hubiera obtenido las rentas no declaradas y materializadas.**

# Fallecimiento del titular de los bienes o derechos

Cuando con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria especial hubiera fallecido el titular de los bienes o derechos que correspondan con rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas, y se cumplan los restantes requisitos previstos en su normativa reguladora, en particular que la titularidad de los bienes o derechos objeto declaración se hubiera adquirido por el fallecido en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, podrán presentar la declaración tributaria especial los herederos en nombre del fallecido.

En este supuesto, los efectos a que se refiere el artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012 serán de aplicación únicamente al fallecido, sin que en ningún caso se produzcan efectos respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, las rentas no declaradas generadas con posterioridad al fallecimiento y materializadas en bienes o derechos adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010, deberán ser regularizadas directamente por el heredero titular de los mismos.

# Plazos a tener en cuenta por el titular real y el titular jurídico

Se considerarán titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades (sociedades interpuestas), instrumentos jurídicos (*trust*) o de personas jurídicas (fundaciones privadas) que administren o distribuyan fondos. Se exige que el titular real llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013. No tendrá incidencia fiscal en ninguno de los impuestos a regularizar (IRPF + IS + IRNR) esta adquisición posterior.

Por otra parte, cuando la entidad no residente, titular jurídica del bien o derecho, no tenga un mero carácter instrumental, esto es, para permitir el control de los mismos (como ocurre, por ejemplo, cuando la entidad no residente ejerza una actividad económica), no procederá que el contribuyente, titular jurídico de las acciones de la señalada entidad, declare tal bien o derecho. En su caso, podrán ser objeto de la declaración tributaria especial las acciones de la sociedad en cuestión titularidad del contribuyente.

## EJEMPLO

En el caso de una persona física residente en España que tenga el control de un bien o derecho a través de una cadena de entidades no residentes (por ejemplo, entidades A y B), siendo esta última la titular jurídica o formal del citado bien o derecho, la persona física podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real del bien o derecho, a condición de que adquiera la titularidad jurídica del citado bien o derecho antes de 31 de diciembre de 2013.

Si en el ejemplo anterior la entidad B fuera residente en territorio español, pero la entidad A no fuera residente, la persona física no podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real del bien o derecho, dado que la titularidad jurídica o formal corresponde a una entidad residente, pero sí podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real de las acciones de la entidad B, a condición de que adquiera la titularidad jurídica de estas acciones antes de 31 de diciembre de 2013.

Por su parte, la entidad B será quien pueda presentar la declaración tributaria especial si declara el citado bien o derecho.

## Compatibilidad de la DTE con la regularización ordinaria

El Real Decreto permite la posibilidad de regularizar rentas no declaradas a través de la presentación de la declaración tributaria especial, pero esta posibilidad no excluye la vía tradicional de regularizar rentas mediante autoliquidaciones complementarias extemporáneas sin requerimiento previo, previstas en la Ley General Tributaria. El contribuyente puede regularizar rentas no declaradas materializadas en bienes o derechos ocultos, a través de la declaración tributaria especial y aflorar otros conceptos (Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA-, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales -ITP-, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ISD-, etc.) por medio de una complementaria, presentando las declaraciones correspondientes.

Las rentas procedentes de los bienes o derechos que hayan sido objeto de declaración tributaria especial por el titular real, a partir del 1 de enero de 2011 deben ser declaradas en el IRPF, IS e IRNR, según proceda, por el propio titular real, aun cuando no haya adquirido la titularidad jurídica de los bienes.

Estas consideraciones cabe realizarlas respecto del Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Los titulares reales deberán, en su caso, presentar la declaración del Impuesto por los bienes o derechos que hayan sido objeto de la declaración tributaria especial. Lógicamente, la declaración de tales bienes o derechos excluirá la obligación de declarar las acciones o participaciones en las entidades interpuestas que ostenten la titularidad jurídica o formal de los bienes o derechos.

## Incidencia sobre otros impuestos

No es posible la regularización de cantidades dejadas de ingresar derivadas del IVA ni de los demás impuestos indirectos. Su afloramiento, cuando sea procedente, debería producirse mediante declaraciones complementarias que no conllevarían multas, aunque sí los recargos previstos en el artículo 27 de la Ley 58/2003.

Cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas en IRPF, IS o IRNR, que haya sido adquirido en una fecha anterior al 31 de diciembre de 2010. En el caso del IS o del IRNR se permite que la adquisición se realizara antes de la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012.

## El dinero en efectivo

Cualquier dinero en efectivo que permanezca opaco a efectos del control de Hacienda podrá ser regularizado con sólo haber sido depositado, antes de realizar la declaración tributaria especial, en una cuenta abierta en una entidad de crédito española, de 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 y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional.

Para que quede acreditada la titularidad del dinero en efectivo, previa al 31 de diciembre de 2010 (o a la fecha de finalización del período impositivo), es suficiente tal manifestación en el modelo y que con carácter previo a la presentación de la DTE se hubiera depositado en una cuenta en una entidad de crédito del Espacio Económico Europeo (EEE) con COI, con intercambio de información.

Estos países son: Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, República Checa, Chipre, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Noruega, Holanda (parte europea), Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumanía y Suecia.

## Los bienes objeto de declaración

Bienes transmitidos durante los años objeto de regularización, aunque no podrán ser objeto de la DTE los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010 cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración. Por el contrario, pueden ser objeto de declaración los bienes o derechos que se hubiesen transmitido con anterioridad y se hubiesen consumido.

Bienes o derechos objeto de declaración, pero no tienen que declararse los bienes o derechos cuya titularidad pueda acreditarse en un ejercicio prescrito. Cualquier bien o derecho

Se declaran los bienes del titular jurídico (cuando éste no tenga carácter instrumental).

### EJEMPLO

Una sociedad que ejerce actividad económica, el bien o derecho a declarar sería la propia participación en dicha entidad, cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas en dichos impuestos.

# Valor de adquisición a declarar

Con carácter general, el valor de adquisición de los bienes o derechos regularizados. Ahora bien, en el caso de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, se deben declarar por la parte del valor de adquisición que corresponda con rentas no declaradas.

Tratándose de cantidades depositadas en cuentas abiertas al crédito bancario o crediticio: el 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 de 31 de marzo de 2012 si no coincide con el año natural).

No obstante, podrá declararse el importe total del saldo de una fecha anterior cuando sea superior, siempre que la diferencia entre ambos importes no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración. De acuerdo con esta regla, se declarará el saldo total a 31 de diciembre de 2010, quedando incluido en ese saldo los rendimientos generados por la cuenta y materializados en la misma.

Para permitir la regularización de los saldos consumidos, la DGT entiende que los citados saldos consumidos pueden ser igualmente objeto de declaración, aun cuando con posterioridad a la retirada de fondos para consumo se produzca un incremento del saldo procedente de rentas no declaradas, siempre que pueda acreditarse la realidad de tales saldos consumidos.

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.

Es posible también minorar el valor de adquisición en el importe de la financiación ajena real oculta, empleada en la adquisición de dicho bien o derecho. Sin embargo, no puede 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 con rentas no declaradas. En todo caso, el contribuyente debe estar en condiciones de poder acreditar la realidad de tales deudas ocultas y que las mismas se destinaron a la adquisición del citado elemento patrimonial.

En el caso de las cantidades depositadas en cuentas de tesorería, se declaran por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 (o en la fecha de finalización del periodo impositivo).

No obstante, podrá declararse el importe total del saldo de una fecha anterior cuando sea superior al existente en dicha fecha, siempre que la diferencia entre ambos importes no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho, objeto de declaración.

No obstante, se permite declarar rentas obtenidas que se ingresen en la cuenta, aunque después se consuman (Informe DGT 27-06-2012 y 11-10-2012).

## EJEMPLO

En el supuesto de un obligado tributario que ingresa en una cuenta en una entidad de crédito extranjera 5 millones de euros procedentes de una venta no declarada, y que a 31 de diciembre de 2010 tiene un saldo de 5,5 millones de euros (consecuencia de la percepción de unos intereses de 500.000 euros), deberá presentar la declaración tributaria por dicho importe (5,5 millones de euros). La regularización alcanzará a las rentas no declaradas originariamente (5 millones de euros) y a los rendimientos materializados en la cuenta (500.000 euros).

Asimismo, con la finalidad de permitir la regularización de saldos consumidos, la norma contempla expresamente la posibilidad de declarar un saldo anterior a 31 de diciembre de 2010 cuando sea superior a este último. Si se produjera una retirada de fondos de dicha cuenta con posterioridad a la percepción de los intereses por importe de 300.000 euros, el saldo a 31 de diciembre de 2010 sería de 5,2 millones de euros.

En este caso, el contribuyente podrá presentar la declaración tributaria especial por el saldo anterior superior (el previo a la retirada de fondos) por importe de 5,5 millones, entendiéndose regularizadas en este supuesto igualmente la totalidad de las rentas no declaradas (las rentas no declaradas originariamente, 5 millones de euros, y los rendimientos materializados en la cuenta, 500.000 euros).

Si se produjera la retirada de fondos de dicha cuenta con anterioridad a la percepción de los intereses. El saldo a 31 de diciembre de 2010 sería de 5,2 millones de euros, debiendo admitirse igualmente, por las razones anteriormente indicadas, no sólo declarar el saldo final de la cuenta, sino también los 300.000 euros correspondientes a rentas no declaradas que forman parte del saldo inicial. Por tanto, el contribuyente podrá presentar la declaración tributaria especial por 5,5 millones, entendiéndose regularizadas en este supuesto, igualmente, la totalidad de las rentas no declaradas (las rentas no declaradas originariamente, 5 millones de euros, y los rendimientos obtenidos, 500.000 euros).

# Rentas imputadas

## Inmobiliarias

Según establece el artículo 3.1 de la Orden HAP/1182/2012, “podrá ser objeto de declaración tributaria especial cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas”. Asimismo, conforme al artículo 4.1 de la citada Orden, los “bienes o derechos objeto de declaración se declararán por su valor de adquisición”.

Cuando el contribuyente no hubiera declarado las rentas inmobiliarias imputadas por aplicación de lo previsto en el artículo 85 de la Ley del IRPF, al no existir bienes o derechos cuya adquisición corresponda con tales rentas, no resulta procedente la presentación de la declaración tributaria especial en relación con las mismas. Por tanto, para regularizar estas rentas el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización.

## Transparencia fiscal internacional.

Cuando el contribuyente fuera titular a 31 de diciembre de 2010 de una participación en una entidad no residente por la que debiera haberse imputado rentas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley del IRPF o en el artículo 107 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el contribuyente podrá presentar la declaración tributaria especial como titular jurídico de las acciones de la entidad no residente, por su valor de adquisición.

Señala la DGT, que, sin embargo, respecto de las rentas que debieron imputarse en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional con anterioridad al 31 de diciembre de 2010 y que no fueron declaradas, al no existir bienes o derechos cuyo valor de adquisición corresponda con tales rentas no resultará procedente la presentación de la declaración tributaria especial, debiendo regularizarse tal situación mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias.

Ahora bien, si se cumpliera lo previsto en el apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, el contribuyente podría presentar la declaración tributaria especial como titular real de los bienes o derechos de la entidad no residente, en cuyo caso se entenderá que los bienes o derechos han pertenecido al titular real desde la fecha de adquisición por la entidad no residente, y, en consecuencia, no procederá la imputación de rentas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional. A partir del 1 de enero de 2011, el contribuyente vendrá obligado a declarar directamente las rentas procedentes de los bienes o derechos objeto de declaración en el Impuesto que corresponda, todo ello sometido a la condición de que se adquiera la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad al 31 de diciembre de 2013.

## Instituciones de inversión colectiva (IIC) en paraísos fiscales

La participación por el contribuyente en instituciones de inversión colectiva (IIC) constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales está sometida tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades a un régimen de imputación de rentas consistente en la inclusión en la base imponible de cada ejercicio de la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición, considerándose la cantidad imputada como mayor valor de adquisición en los ejercicios siguientes.

Si el contribuyente fuera titular de este tipo de participaciones a 31 de diciembre de 2010, la cuestión que se plantea es si la declaración tributaria especial resulta admisible, además de para declarar el coste original de adquisición de las acciones o participaciones que corresponda con rentas no declaradas, para declarar la parte del valor liquidativo que corresponda con las rentas que debieron imputarse por aplicación del citado régimen.

La pregunta anterior debe responderse negativamente, por iguales consideraciones que las señaladas en los apartados 4.1 y 4.2 anteriores, al no existir bienes o derechos cuya adquisición corresponda a las rentas que debieron imputarse. En consecuencia, estas rentas sólo podrán regularizarse a través de la presentación de las oportunas autoliquidaciones complementarias.

## Transformación de las acciones en TFI o IIC en paraísos fiscales

En caso de que el contribuyente hubiera transmitido sus acciones o participaciones con anterioridad al 31 de diciembre de 2010 y el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, se aplicarán las reglas relativas a las transformaciones de cualquier otro bien o derecho contenidas en el apartado 7.1 del informe de 27 de junio de 2012, entendiéndose por tanto la declaración del último bien.

Así lo que se indica es que el que permanezca en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre 2010, comporta la regularización de las rentas no declaradas que correspondan con la adquisición de las acciones o participaciones en la entidad no residente o institución de inversión colectiva no residente y la regularización de las rentas no declaradas, positivas o negativas, generadas por la transmisión de dichas acciones o participaciones, sin que, en consecuencia, se deba practicar regularización adicional, por las rentas que debieron imputarse en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional o participaciones en IIC constituidas en paraísos fiscales.

# Acreditar bienes prescritos

En el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de todo o parte de dicho saldo corresponde a un ejercicio ya prescrito, puede declarar la parte del saldo que se corresponda con ejercicios no prescritos.

La prescripción en el caso de cantidades depositadas en entidades de crédito (apartado 4 del informe de 27 de junio de 2012), debe entenderse que las pérdidas generadas en ejercicios no prescritos minoran en primer lugar el valor de adquisición del bien originario hasta su anulación; el exceso minorará las ganancias de ejercicios no prescritos.

Por tanto, se podrá no declarar, por entenderse que procede de ejercicios prescritos, la parte del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010 que exceda del sumatorio de rentas positivas generadas en los ejercicios no prescritos, como consecuencia de las sucesivas transformaciones. De esta forma, el importe a declarar coincidirá con el sumatorio de las citadas rentas positivas, con el límite del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010.

## EJEMPLO

Si un obligado tributario ingresó en un ejercicio prescrito 500.000 euros procedente de rentas no declaradas y posteriormente ingresó en un ejercicio no prescrito 300.000 euros de otra renta no declarada, puede declarar la parte del saldo de dicha cuenta que se corresponde con ejercicios no prescritos (en este caso, 300.000 euros).

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, en particular, que las retiradas de fondos efectuadas en ejercicios no prescritos minoran en primer lugar el saldo procedente de ejercicios prescritos.

## EJEMPLO

Bien A adquirido el 1/1/2000 por 100.000 euros correspondientes a rentas no declaradas. El bien A se vende el 1/1/2009 por 20.000 euros (con una pérdida de 80.000 euros), que se destinan a adquirir el bien B.

El bien B se vende el 1/1/2010 por 110.000 euros (con una ganancia de 90.000 euros), que se destinan a adquirir el bien C, que se mantiene a 31/12/2010.

- Declaración tributaria especial bien C. Importe a declarar: 90.000 euros.

- El importe a declarar es el resultado de minorar el valor de adquisición del bien C (110.000 euros), en la parte que se entendería prescrita (20.000 euros).

- La parte que se entendería prescrita es el valor de adquisición originario (100.000 euros), minorada en las pérdidas generadas en ejercicio no prescritos (80.000 euros.)

Otra forma de calcular el importe a declarar es el sumatorio de rentas positivas generadas en ejercicios no prescritos, con el límite del valor de adquisición del bien C.

Se entienden regularizadas las rentas positivas y negativas generadas en las sucesivas transformaciones.

# El delito que nunca existió

El delito fiscal es el último instrumento que le queda al Estado antes las infracciones más graves en el ámbito tributario. Como este elemento de cierre del sistema tributario castiga una conducta que es simplemente una defraudación de dinero, sólo aquí cabe que el 'arrepentimiento', consistente en la declaración y pago completo de los impuestos evadidos, antes de que actúen la Inspección o los jueces, suponga el perdón penal. Esto es lo que se conoce como la excusa absolutoria del artículo 305.4 del Código Penal.

La aplicación de la excusa absolutoria supone que el delito fiscal se ha cometido, pero que no se puede perseguir penalmente. Esto ha planteado problemas desde que el delito fiscal se considera como delito *subyacente* del blanqueo de capitales. No es una cuestión pacífica que cualquier delito fiscal pueda ser la actividad delictiva previa, cuyo resultado se trate de blanquear. En mi opinión, esto se puede dar perfectamente en las denominadas tramas de defraudación del IVA, en las que se obtienen devoluciones de operaciones ficticias o simuladas. Esto supone, simplemente, meter la mano en la caja del Tesoro Público. Si este dinero, posteriormente, se esconde y se trata de reintroducir en el sistema legal, ocultando su procedencia, claramente nos encontraríamos ante un supuesto de blanqueo de capitales.

En otros supuestos, como por ejemplo, actividades lícitas en las que no se pagan todos los impuestos, la cuestión no está tan clara pero, a día de hoy, en el Ordenamiento Español, por exigencias de las Directivas Comunitarias, el delito fiscal puede ser un antecedente del delito de blanqueo. Esto es así, incluso aunque el delito fiscal estuviese *perdonado* por aplicación de la excusa absolutoria, puesto que el delito se cometió aunque no pueda ser perseguido.

Esto plantea un riesgo para cualquier contribuyente que quiera regularizar su situación fiscal, tanto por vía de la Declaración Tributaria Especial (la denominada amnistía fiscal), como por el cauce tradicional de la declaración complementaria. Obviamente, la situación es absurda, o se opta porque los contribuyentes puedan ponerse voluntariamente al día con Hacienda, o no. Si se quiere conceder esta oportunidad, tradicional de nuestro sistema penal y tributario, lo que no

tiene sentido es perseguirlos por blanqueo de capitales, cuando se ha perdonado el delito fiscal. Ante esto, como España no puede por sus obligaciones internacionales, ni parece conveniente, en cualquier caso, que impida que el delito fiscal sea subyacente del delito de blanqueo, era imperativo modificar el Código Penal.

Una alternativa era que la excusa absolutoria también perdonase el delito de blanqueo, que se derivase exclusivamente de delito fiscal perdonado por la excusa absolutoria. Sin embargo, en la reforma del Código Penal que se tramita en el Congreso de los Diputados se ha optado por crear el *delito que nunca existió*; es decir, un elemento negativo del tipo: sólo se comete un delito fiscal cuando se deja de ingresar, dolosamente, más de 120.000 Euros y no se regulariza voluntariamente antes del inicio de un procedimiento inspector o de un proceso penal. Para el Consejo General del Poder Judicial esto puede resultar problemático de cara a conocer cuándo se inicia el plazo de prescripción del delito. Sin embargo, la reforma en este punto se ha limitado a copiar el régimen de las infracciones tributarias que no ha sido especialmente problemático. En mi opinión, hay que entender que el plazo de prescripción, en términos generales, se inicia en el último día de plazo de declaración.

La ventaja obvia de la nueva redacción es que si no hay delito, porque se ha regularizado, no hay tampoco blanqueo. Aun así, conviene destacar que si en un proceso de regularización hay cuantías prescritas, esto no opera. Es decir, se ha cometido un delito fiscal que no se puede perseguir por prescripción, pero el delito fiscal sí existió. Además, el delito de blanqueo tiene un plazo de prescripción más largo, 10 años, y con factores de cómputo especiales, que pueden hacer especialmente tardía su prescripción.

En cualquier caso, si la Inspección examina una regularización y considera que es completa, veraz y se ha pagado, no habrá habido ni delito, ni tampoco indicios racionales de criminalidad, por lo que si la cuestión es clara no será imprescindible remitirlo al Juzgado de Instrucción; lo que evita el paso por la jurisdicción penal que acaban archivadas, pero que desincentivaban muchas regularizaciones voluntarias.

Una cuestión que todos considerábamos clara era que la regularización válida a efectos penales era la que considerase el legislador tributario en cada momento. Es decir, que a efectos penales, la regularización de la Declaración Tributaria Especial, al 10 por ciento, era tan válida como la realizada a través de declaración complementaria. Sin embargo, una enmienda del PP a la reforma penal lo establece expresamente, equiparando estos pagos con los realizados en plazo. Esto puede ser una ventaja adicional si hay regularizaciones parciales, que ordinariamente no eximen de delito. Si la enmienda se aprueba, si la regularización es parcial, pero el importe que se deja de ingresar por ejercicio y año no excede de 120.000 Euros, no se habría cometido delito. No está claro que éste fuese el efecto buscado, pero es una ventaja adicional para los que se acojan a la amnistía.

En resumen, dentro de un planteamiento de endurecimiento del delito fiscal, había que clarificar la situación de los que voluntariamente quieran regularizar su situación fiscal. Probablemente todo esto se ha visto influido por la amnistía fiscal en curso, pero con independencia de la opinión de cada uno sobre esta polémica medida, en general, esta reforma del código penal es positiva y se debía haber adoptado en cualquier caso.

**FRANCISCO DE LA TORRE DÍAZ**  
INSPECTOR DE HACIENDA DEL ESTADO. CONSEJO EDITORIAL DE IURIS & LEX

## Bienes o derechos consumidos

Dispone el artículo 3.3 de la Orden HAP/1182/2012, que no podrán ser objeto de declaración especial los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración.

De la citada norma se desprende que cuando el importe de la transmisión de bienes o derechos, cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, los bienes o derechos transmitidos sí podrán ser objeto de la declaración tributaria especial.

### EJEMPLO

Tal sería el caso, por ejemplo, de un bien adquirido el 1 de enero de 2009 por un valor de adquisición de 1.000 euros correspondientes a rentas no declaradas, que se transmite el 1 de enero de 2010 por 1.500 euros. Este importe se percibe en efectivo y se destina a consumo. En este supuesto, el contribuyente podrá presentar la declaración tributaria especial por el bien transmitido. El importe a declarar sería 1.000 euros -su valor de adquisición- y se regularizaría la renta originalmente no declarada de 1.000 euros.

La renta de 500 euros puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del bien no puede ser objeto de regularización mediante la declaración tributaria especial, dado que no existen bienes o derechos objeto de declaración cuya adquisición corresponda con dicha renta, por lo que el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización.

Cuestión distinta sería si en este ejemplo el cobro de 1.500 euros se hubiera realizado a través de una cuenta en una entidad de crédito, en cuyo caso, en lugar del bien, se podrá declarar el saldo de la cuenta conforme a los criterios señalados en el apartado 3 del informe de 27 de junio de 2012; o si se hubiera percibido el dinero en efectivo y no se hubiera consumido, acreditándose su titularidad conforme a la regla pre-

## Perdidas por deterioro

En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes o derechos objeto de la DTE. No se admitirán en el corto plazo, pero sí en el momento de la transmisión.

En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes o derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada y cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha. A efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.

### EJEMPLO

- Valor declarado: 100
- Amortizaciones no deducibles: 40
- Valor de transmisión: 180
- Renta por transmisión: 80 (no 120)

## Rectificaciones de datos

Está prevista la posibilidad de presentar declaraciones complementarias a las iniciales, como ocurre con los contribuyentes que realizaron la regularización antes de la emisión del informe de la DGT incluyendo saldos en cuentas bancarias correspondientes a periodos prescritos. Lo que no está previsto es la rectificación de autoliquidaciones.

## Blanqueo de capitales

Una vez realizada la DTE no existiría un delito contra la Hacienda Pública subyacente del delito de blanqueo. Equivale a atipicidad sobrevinida por normativa tributaria favorable con efectos retroactivos y, por tanto, no procede imponer pena.

La segunda nota emitida por la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera afirma que "la presentación de dicha declaración tributaria especial, al igual que ocurre con el resto de declaraciones tributarias, resulta plenamente compatible con la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

En este contexto, resulta importante subrayar que el artículo 1 de la Ley 10/2010 exige que los bienes objeto de blanqueo de capitales procedan de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva. En consecuencia, al igual que ocurre con las operaciones financieras vinculadas a otras regularizaciones tributarias, no resultará preceptiva ninguna comunicación cuando respondan únicamente a eventuales infracciones tributarias que deban reputarse regularizadas de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012.

## Aplazamiento o fraccionamiento del importe

La Dirección General de Tributos es clara en este apartado. No se puede aplicar la figura del aplazamiento o fraccionamiento, puesto que el objetivo primordial de la amnistía es procurar un aumento de los ingresos fiscales.



# La nueva Ley 7/2012 multiplica el castigo por fraude

De las numerosas medidas que ha introducido la nueva Ley 7/2012, vamos a centrarnos en aquellas que conforman una vigilancia más severa para quienes detentan bienes y derechos en el extranjero

Son tres las medidas que inciden especialmente:

- a) El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.
- b) La creación de una nueva *figura* tributaria: las ganancias no justificadas de patrimonio derivadas de bienes o derechos no informados en plazo.
- c) Asociadas a estas medidas está su, no desdeñable, régimen sancionador, que en el caso de las ganancias no justificadas es sencillamente demoledor.

Esta batería de medidas está orientada a que determinados contribuyentes opten por la regularización especial que finaliza el 30 de noviembre de 2012. Veamos por qué.

El contexto internacional dificulta la tenencia en el exterior de capitales opacos al fisco, especialmente en territorios de baja o nula tributación. La proliferación de medidas de cooperación y de convenios con cláusulas de intercambio de información dificulta incluso desaconseja la tenencia de patrimonio en el extranjero. Un ejemplo claro de todo esto es Suiza. En este caso, la Directiva del ahorro no hace atractiva la inversión para determinados tipos de productos cuya rentabilidad está sujeta a tipos de retención del 35 por ciento, a lo que hay que sumar la reciente *flexibilización* del secreto bancario y el Protocolo al Convenio Hispano Suizo de 2011.

La posibilidad de regularización especial con un peaje del 10 por ciento, se ve ahora *incentivada* con una nueva obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero. El incumplimiento de esta nueva obligación se sanciona doblemente: por un lado, con un régimen sancionador específico cuyo importe es de 5.000 euros por dato omitido con un mínimo de 10.000 euros y, por otro, con la calificación, “en todo caso”, de los bienes y derechos no declarados en el plazo otorgado como ganancias patrimoniales. Estas ganancias tributarán al tipo marginal del IRPF y con una sanción asociada del 150 por ciento, con independencia del año de generación de la renta o el patrimonio no declarado (salvo que se pruebe que deriva de rentas ya declaradas).

Veamos un sencillo ejemplo. Un sujeto pasivo que detenta un saldo en una cuenta de un banco suizo de 3 millones de euros, obtenido de sus actividades empresariales en los años ochenta, no opta por la regularización extraordinaria y mantiene sus cuentas sin declarar. Al amparo del nuevo sistema se puede encontrar que, de ser descubierto, la Administración le puede exigir una cuota que rondaría los 1,5 millones, más una sanción de 2,25 millones a lo que hay que sumar los intereses de demora de los últimos cuatro años y el pellizco de la sanción por el incumplimiento de informar. El resultado de este nuevo régimen es que el contribuyente se queda sin su patrimonio extranjero y aún deberá una cantidad considerable al fisco.

Ahora bien y siempre según este sistema, con unos tipos marginales en IRPF de aproximadamente el 50 por ciento, todos aquellos patrimonios en el exterior de un mismo contribuyente superiores a 400.000 euros, con independencia del año de generación, estarían defraudando una cuota superior a 120.000 euros, con lo que podría entrar en juego el artículo 305 del código penal, es decir, el delito fiscal.

¿Cómo juega en estos supuestos la *imprescriptibilidad* de las rentas o de patrimonios no declarados que impone este nuevo régimen? ¿No atenta este trato discriminatorio de rentas a la libertad de circulación y establecimiento regulado en los tratados europeos? ¿Qué ocurre si tales rentas ocultas están bajo la titularidad de personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades?

A nuestro juicio la constitucionalidad de este sistema es dudosa. So pretexto de un incumplimiento formal cual es la declaración de bienes y derechos detentados en el extranjero, la figura de la prescripción desaparece. De esta forma, situaciones jurídicas nacidas en años ya prescritos se reeditan de nuevo y pueden ser objeto de tributación solo por su falta formal de declaración. Piénsese que incluso en el marco de la regularización extraordinaria se puede acreditar que determinados bienes o rentas derivan de ejercicios ya prescritos. Así, la misma capacidad contributiva se trata de diferente forma en función de donde se ubique físicamente el bien o derecho.

Por último, este régimen de momento, sólo es aplicable en el denominado Territorio Común, aunque en el ámbito de las Haciendas Forales, se prevén normativas similares que aún no han sido aprobadas. En el caso de estas Haciendas, el problema de la seguridad jurídica es similar porque, aunque no se ha abierto la puerta a regularizaciones extraordinarias, las rentas o bienes extranjeros no declarados se tornarán igualmente imprescriptibles.

**DRA. PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ**  
PROFESORA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Y DE FISCALIDAD EUROPEA

# Preguntas sobre la Declaración Tributaria Especial

## 1 ¿Es la DTE de aplicación en Territorio Foral?

La regularización extraordinaria introducida por el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo, no es de aplicación para los contribuyentes residentes en Territorio Foral.

## 2 En el modelo de presentación, modelo 750, de la DTE no aparece la casilla 'Ganancias Patrimoniales no justificadas'.

Este concepto surge cuando la propia Administración tributaria, al realizar una comprobación, no consigue establecer una correlación entre los bienes y derechos del contribuyente y la renta o el patrimonio declarados por él. Se trata de una presunción *iuris tantum* a favor de la Administración que le permite gravar una renta sin conocer su origen. En la DTE, el contribuyente declara unos bienes y derechos adquiridos con rentas generadas y no declaradas. Corresponde pues al contribuyente acreditar, en su caso, el origen de las rentas no declaradas y que se han materializado en los bienes o derechos que se regularizan.

## 3 Si una sociedad imputó un gasto ficticio que le permitió una retirada de tesorería que materializó vía ingreso, en una cuenta bancaria abierta en el extranjero. ¿Podría regularizar su situación a través de la DTE?

Sí, puesto que la DTE permite regularizar las rentas no declaradas que se hayan materializado en bienes o derechos. Sin embargo, y en este caso, el contribuyente deberá acreditar la relación existente entre el gasto ficticio, la retirada de tesorería y el ingreso efectuado en la cuenta corriente. Se trata, pues, de una cuestión de prueba. Y por ello, se recomienda utilizar el anexo adjunto al modelo 750.

## 4 ¿Qué medios de prueba son válidos para acreditar la titularidad de los bienes o derechos adquiridos con la renta obtenida y no declarada?

La titularidad de los bienes o derechos, así como su fecha de adquisición, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. En el caso en concreto de dinero en efectivo, es suficiente la simple manifestación por parte del contribuyente en el modelo de presentación de la DTE, siempre que, con carácter previo a la presentación de la misma, se hubiese ingresado el efectivo en una cuenta corriente de una entidad de crédito residente en España, UE, o en EEE.

## 5 ¿Qué efectos tiene la DTE sobre el Impuesto sobre Patrimonio, al regularizar rentas no declaradas mediante la declaración de bienes o derechos ocultos?

Los bienes y derechos declarados en la DTE, deberán incluirse en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del periodo impositivo que corresponda, siempre y cuando el contribuyente estuviera obligado a su presentación y se trate de periodos no prescritos. El obligado tributario deberá, pues, presentar la DTE antes del 30/11/2012 y regularizar el IP por el procedimiento ordinario. En este último caso, serán de aplicación los recargos correspondientes y, en su caso, los intereses de demora.

## 6 Si el contribuyente pudiera demostrar que el bien o derecho oculto se adquirió en un periodo prescrito, ¿debería declararlo en la DTE?

No. Se respeta la *prescripción ganada* a efectos del artículo 39 de la LIRPF y del artículo 134 del TRLIS. En cualquier caso, la prescripción no ampara los rendimientos que dicho bien ha generado en los periodos no prescritos, que deberán regularizarse a través de la DTE, salvo que el contribuyente opte por aplicar el procedimiento ordinario de regularización. La prescripción se habrá de acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

## 7 Si se pretende la regularización de rentas no declaradas en periodos no prescritos, ¿sobre qué ejercicios podría actuar la DTE?

En principio sobre los ejercicios 2008, 2009 y 2010, pero también podría actuar sobre el ejercicio 2007, en el caso de que, por cuantía, se pudiera incurrir en delito contra la Hacienda Pública, y sobre aquellos ejercicios o periodos no prescritos como consecuencia de la interrupción de la prescripción por parte del contribuyente o de la Administración tributaria.

## 8 ¿Podrían considerarse como gasto fiscalmente deducible las cantidades ingresadas por la DTE en relación al IRPF, IS o IRNR?

No, en ningún caso se podrán considerar como gasto fiscalmente deducible.

## 9 ¿La Administración Tributaria podrá comprobar la propia DTE?

En principio la DTE no resultará objeto de comprobación independiente por parte de la Administración. Pero si el contribuyente la invoca en el curso de un procedimiento de comprobación tributaria, por ejemplo, una inspección, la Administración podrá comprobar la DTE al efecto de verificar que los bienes o derechos regularizados tienen su origen en las rentas no declaradas descubiertas por la inspección, circunstancia que habrá de acreditar el contribuyente a través de cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

# Disfrute de Revistas Digitales **elEconomista.es**

# GRATIS

Descárguelas en  
[www.eleconomista.es/kiosco](http://www.eleconomista.es/kiosco)

**eE**  
**Kiosco**  
elEconomista

elEconomista  
**EconomíaReal**

Semanal



**LUNES**  
Todos

elEconomista  
**IURIS&LEX**

Semanal



**VIERNES**  
Todos

elEconomista  
**EGO SANIDAD**

Cada dos  
semanas



**JUEVES**  
1º y 3º de  
cada mes

elEconomista  
**alimentación**

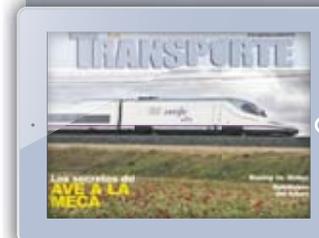
Mensual



**MARTES**  
3º de  
cada mes

elEconomista  
**TRANSPORTE**

Mensual



**MIÉRCOLES**  
2º de  
cada mes

elEconomista  
**energía**

Mensual



**JUEVES**  
Último  
de mes



Disponibles en todos los dispositivos electrónicos