



INFORME SOBRE DIVERSAS CUESTIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN DERIVADO DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Al haberse planteado a este Centro Directivo diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial regulada en 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 (BOE de 31 de marzo), a continuación se pone de manifiesto el criterio de esta Dirección General sobre aquellas:

1) Posibilidad de presentar la declaración tributaria especial por un contribuyente que no sea el titular jurídico de los bienes o derechos objeto de la misma.

La declaración tributaria especial puede ser presentada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante, IRPF, IS e IRNR, respectivamente, que sean titulares de los bienes o derechos que correspondan con rentas no declaradas por los citados impuestos. Con carácter general se entiende que tienen la consideración de titulares quienes ostenten la titularidad jurídica de los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial.

No obstante, el apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, añadido por la disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE de 26 de mayo), dispone que: *“6. Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial 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 de diciembre de 2013”*.

El apartado 2 del artículo 2 de la 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 (BOE de 4 de junio), aclara el concepto de titular real, señalando que *“Se considerarán titulares reales 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 –de acuerdo con la definición anterior– sea un contribuyente del IRPF, del IS o del IRNR.



Ahora bien, para la aplicación de lo dispuesto anteriormente, será necesario que el titular real llegue a ostentar la correspondiente titularidad jurídica del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial antes de 31 de diciembre de 2013.

De esta manera, en el caso, por ejemplo, de una persona física residente en España que, a través de una sociedad residente en el extranjero, sea el titular real de un inmueble, la persona física residente podrá presentar la declaración tributaria especial, entendiéndose regularizada su situación tributaria en los términos previstos en el artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012, a condición de que adquiera la titularidad jurídica del inmueble antes de 31 de diciembre de 2013.

Lo anteriormente indicado sería igualmente de aplicación en el supuesto de que los titulares jurídicos de la sociedad interpuesta fueran varios obligados tributarios (por ejemplo, cuatro socios con el 25 por ciento cada uno de ellos). En este caso podrán presentar la declaración tributaria especial cada uno de ellos como titulares reales del inmueble, reconociendo el 25 por ciento del mismo que individualmente les corresponde, siempre y cuando se conviertan en los titulares jurídicos del inmueble antes de 31 de diciembre de 2013.

2) Declaración del dinero en efectivo en la declaración tributaria especial.

La disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 establece la posibilidad de presentar la declaración tributaria especial por los obligados tributarios *“que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos”*.

Evidentemente, dentro de los bienes o derechos de los que un contribuyente puede ser titular se encuentra el dinero en efectivo.

Al respecto, el apartado 4 del artículo 3 de la Orden HAP/1182/2012 establece lo siguiente:

“4. La titularidad de los bienes o derechos, así como su fecha de adquisición, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

En particular, tratándose de dinero en efectivo será suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, o a la fecha de finalización del periodo impositivo a que se refiere el apartado 2 anterior, siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al 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 tributaria, y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional”.

Por tanto, los contribuyentes del IRPF, IS o IRNR que sean titulares de cantidades de dinero en efectivo podrán presentar la declaración tributaria especial por tales cantidades cuando las depositen, con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial, en una cuenta (abierta en los países anteriormente señalados) cuya titularidad jurídica corresponda al obligado tributario.



En este caso, se entenderá que era titular de dicho dinero en efectivo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, si es contribuyente del IRPF, o al último día de finalización del período impositivo cuyo plazo de presentación hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012, en el caso del IRNR o IS, por lo que los efectos de la presentación de la declaración tributaria especial resultarán aplicables a rentas no declaradas obtenidas con anterioridad a dicha fecha.

En consecuencia, no se podrá utilizar la declaración tributaria especial para regularizar rentas no declaradas obtenidas con posterioridad a dicha fecha.

3) Determinación del importe a declarar respecto de cada bien o derecho.

El apartado 2 de la disposición adicional primera Real Decreto-ley 12/2012 establece que los obligados tributarios *“deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el apartado anterior, el porcentaje del 10 por ciento.”*.

Lo dispuesto anteriormente es objeto de desarrollo en el artículo 4 de la Orden HAP/1182/2012, que establece que dicho importe será:

a) 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.

b) 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 período 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.

De esta manera, 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.

Así, 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).

De acuerdo con la finalidad anteriormente señalada –permitir la regularización de los saldos consumidos- cabe entender 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.

Tal sería el caso, siguiendo el ejemplo anterior, 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).

c) 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

4) 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.

Para regularizar su situación tributaria mediante la declaración tributaria especial el contribuyente deberá declarar la totalidad 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.

Tratándose de cantidades depositadas en cuentas bancarias, el artículo 4.2 de la Orden HAP/1182/2012, establece que *“Las cantidades depositadas en cuentas abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio se declararán por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010...”*. Ahora bien, tal y como se señaló anteriormente, 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, podrá declarar la parte del saldo que se corresponda con ejercicios no prescritos.

De esta forma, 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, podrá 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.

De esta manera, 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 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).

5) 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.

En relación con el alcance de la regularización por medio de la declaración tributaria especial, el artículo 6.1.a) de la Orden HAP/1182/2012 establece que: *“a) Se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial”.*

Las rentas no declaradas a que se refiere el citado artículo 6 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.

6) Alcance de la regularización de la situación tributaria en relación con ganancias de patrimonio no justificadas o por la presunción de obtención de rentas por bienes o derechos no contabilizados o no declarados.

En relación con el alcance de la regularización por medio de la declaración tributaria especial, el artículo 6.1.b) de la citada Orden HAP/1182/2012 establece que el importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en los artículos 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (ganancias de patrimonio no justificadas) y 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo (presunción de obtención de rentas por bienes o derechos no contabilizados o no declarados).



Por tanto, 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).

7) Bienes o derechos ocultos que se enajenan y se reinvierte el producto obtenido en su venta en otros bienes o derechos ocultos. Efecto de la declaración tributaria especial cuando el contribuyente declare el bien o derecho adquirido en último lugar (normalmente los poseídos a 31 de diciembre de 2010) resultante de las sucesivas transformaciones.

7.1 Transformaciones sucesivas de un único bien

La titularidad de los bienes o derechos objeto de declaración deberá haberse adquirido por el declarante en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, salvo que el período impositivo del declarante no coincida con el año natural, en cuyo caso la titularidad deberá haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012.

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 plantea si la declaración tributaria especial se debe presentar por todos los bienes o sólo por uno de ellos.

A este respecto, el apartado 3 del artículo 3 de la Orden HAP/1182/2012 señala que:

“3. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, 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 período impositivo a que se refiere el apartado 2 anterior, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración”.

Conforme al precepto transcrito, para evitar una duplicidad en la imposición sólo debe declararse uno de ellos.

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 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 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.

7.2 Transformaciones de una pluralidad de bienes.

Cuando la transmisión de un primer bien adquirido con rentas no declaradas hubiera originado una pluralidad de inversiones y desinversiones en distintos bienes (como ocurre por ejemplo en carteras valores con multitud de operaciones de compraventa), el criterio señalado anteriormente resultará igualmente de aplicación.

Por tanto, en estos casos, la declaración del valor de adquisición de los bienes existentes a 31 de diciembre de 2010 (en las carteras de valores, el sumatorio del valor de adquisición de los distintos valores que integran la cartera en dicha fecha) comportará la regularización de las rentas no declaradas correspondientes al primer bien, así como de las rentas no declaradas que se hubieran generado por cada una de las transmisiones realizadas con anterioridad a esa fecha (siempre que el importe obtenido en las sucesivas transmisiones hubiera sido objeto de reinversión).

Ejemplo:

Acciones 1 adquiridas el 1/1/2008 por 100.000 euros procedentes de rentas no declaradas.
Las acciones 1 se venden el 1/1/2009 por 120.000 euros que se destinan a adquirir las acciones 2, 3, y 4.
Las acciones 2, 3, y 4 se venden en distintos momentos, dando lugar a distintas rentas (positivas o negativas). El importe de cada transmisión se destina a adquirir nuevas acciones y así sucesivamente.
A 31/12/2010 la cartera de valores se compone de las acciones 5, 6, y 7, con un valor de adquisición de 40.000 euros, 50.000 euros, y 60.000 euros respectivamente.



Declaración tributaria especial: 150.000 (40.000 acciones 5; 50.000 acciones 6; y 60.000 acciones 7).

Se entiende regularizada una renta no declarada (positiva) de 100.000 euros que corresponde con la adquisición originaria, así como la totalidad de las rentas positivas y negativas generadas por las sucesivas transmisiones (50.000 euros).

7.3 Incidencia de la prescripción en la declaración de bienes transformados

En cuanto a la incidencia de la prescripción en el caso de transformación de bienes, debe advertirse que aun cuando el contribuyente pueda acreditar que era titular del bien inicial (bien A) en un ejercicio prescrito, dado que el valor de adquisición del bien objeto de declaración (bien C) deriva de la materialización de diversas rentas no declaradas obtenidas en distintos momentos temporales, a efectos de invocar la prescripción analizada en el número 4 de este informe, no cabe considerar, en todo caso, que la totalidad de las rentas no declaradas que se materializaron en el bien originario (bien A) se encuentran igualmente materializadas en el bien objeto de la declaración (bien C).

Por tanto, para determinar la parte del valor de adquisición del bien objeto de la declaración (bien C) que procede de la transformación del bien inicial (bien A) no puede admitirse la mera comparación de sus respectivos valores de adquisición, ya que como se indicó anteriormente se ha producido una sucesión de rentas generadas en ejercicios no prescritos que formarán parte del valor de adquisición del bien objeto de declaración (bien C).

Además, debe señalarse que en los supuestos a que se refiere el apartado 7.2 anterior (transformación de una pluralidad de bienes) será aplicable lo indicado en los párrafos anteriores únicamente cuando el obligado tributario pueda acreditar respecto de los bienes existentes a 31 de diciembre 2010 la parte del valor de adquisición que proceda de ejercicios prescritos. Cuando tal acreditación no sea posible como consecuencia de la existencia de multitud de operaciones de compraventa de valores con cargo y abono en cuentas que a su vez recojan retiradas de fondos e imposiciones por otros conceptos, podrá declararse la totalidad del valor de adquisición de los citados bienes (valor de adquisición de la totalidad de valores en dicha fecha).

8) Incidencia de la declaración tributaria especial en otros impuestos distintos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 se refiere a bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en el IRPF, IS o IRNR, sin mención alguna al Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, ni demás impuestos indirectos. En consecuencia, no es posible la regularización de cantidades dejadas de ingresar derivadas de impuestos indirectos mediante la presentación de la declaración tributaria especial. La regularización correspondiente a dichos impuestos, si resulta procedente, debería efectuarse mediante declaraciones complementarias que conllevarían los recargos previstos en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

En particular, el artículo 6.2 de la Orden HAP/1182/2012, incide directamente en esta cuestión, señalando que la regularización de la declaración tributaria especial no tendrá efecto alguno en relación con impuestos distintos al IRPF, IS e IRNR.



Igualmente, la declaración tributaria especial tampoco tendrá efecto alguno en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Patrimonio.

En relación con este último impuesto, habida cuenta que los bienes y derechos regularizados en la declaración tributaria especial deberán figurar también en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, –cuando el contribuyente esté obligado a su presentación–, se plantea como pueden compatibilizarse los plazos de ambas declaraciones.

A este respecto, existen las dos posibilidades siguientes:

a) Presentar antes de la finalización del plazo de presentación del Impuesto sobre el Patrimonio la declaración de este impuesto y la declaración tributaria especial.

b) Presentar la declaración tributaria especial con posterioridad a la finalización del plazo de declaración del Impuesto sobre el Patrimonio y simultánea o posteriormente presentar una declaración complementaria del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2011 en la que se incluyan los bienes o derechos regularizados en la declaración tributaria especial. En el caso de esta segunda alternativa, la Administración tributaria podrá exigir los recargos por presentación extemporánea de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, en relación a los importes incluidos en la declaración complementaria.

9) Diversas cuestiones relativas al valor de adquisición a efectos fiscales de los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial.

9.1 Valor y fecha de adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial.

El apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 (añadido por el Real Decreto-ley 19/2012) establece que *“El valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial será válido a efectos fiscales en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1 anterior, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente.”*

En consecuencia, el valor y fecha de adquisición de los elementos patrimoniales objeto de la declaración tributaria especial serán los que originariamente tuviera dicho elemento patrimonial.

9.2 Cálculo de las pérdidas o rendimientos negativos obtenidos en la transmisión posterior de los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial, cuando el valor de mercado en el momento de presentar dicha declaración era inferior al valor de adquisición.

El apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 (añadido por la Disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012) establece en su primer párrafo que: *“...No obstante, 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”*.

Como consecuencia de lo anterior, en el supuesto de que el valor normal de mercado en el momento de la presentación de la declaración tributaria especial fuera inferior al valor de adquisición del bien o derecho objeto de la misma, cuando posteriormente transmita dicho



elemento patrimonial no podrá computar una pérdida por la diferencia entre ambos valores (valor de adquisición y valor de mercado en el momento de presentar la declaración tributaria especial). Debe advertirse, que si la pérdida fuera superior a la diferencia entre ambos valores (valor de adquisición y valor de mercado en el momento de presentar la declaración tributaria especial), sí podrá computar una pérdida por el exceso.

Supongamos una persona física que adquirió un activo con rentas no declaradas por 10.000 euros (valor de mercado en el momento de presentar la declaración tributaria especial de 5.000 euros), si posteriormente lo transmite por 6.000 euros no podrá computarse una pérdida por 4.000 euros, dado que esa pérdida no excede de la diferencia de 5.000 euros, entre el valor de adquisición del elemento patrimonial (10.000 euros) y el valor normal de mercado en el momento de presentar la declaración (5.000 euros).

En cambio, si transmite el bien por 3.000 euros, obtendrá una pérdida de 7.000 euros, de las que sólo podrá computarse 2.000 euros, que es lo que excede dicha pérdida de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor normal de mercado en el momento de presentar la declaración.

Por el contrario, si el bien anterior se transmitiera por 15.000 euros, obtendría una ganancia de 5.000 euros, resultando a estos efectos irrelevante el valor de mercado del elemento patrimonial en el momento de la presentación de la declaración tributaria especial.

9.3 Deducibilidad de las pérdidas obtenidas en la posterior transmisión de los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial a una persona o entidad vinculada.

El apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 establece en su segundo párrafo que: *“En ningún caso serán fiscalmente deducibles (...) ni las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”*.

De esta manera, si un obligado tributario presenta la declaración tributaria especial reconociendo la titularidad de unas acciones con un valor de adquisición de 1.000 euros y posteriormente transmite estos títulos a una sociedad vinculada por 700 euros la pérdida obtenida (300 euros) no sería fiscalmente deducible.

9.4 Deducibilidad de las correcciones de valor de los bienes objeto de la declaración tributaria especial.

El apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 establece en su segundo párrafo que: *“En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial...”*.

En consecuencia, en relación con los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial, no serán deducibles las correcciones de valor (amortizaciones, pérdidas por deterioro...) correspondientes a los mismos.

9.5 Incidencia a efectos de futuras transmisiones de la declaración de bienes o derechos adquiridos parcialmente con rentas declaradas.



El apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 establece en su tercer párrafo que: *“Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados bienes o derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial”*.

Por consiguiente, no se produce una revalorización del valor de adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial cuando se trate de elementos patrimoniales obtenidos parcialmente con rentas declaradas.

10) Incidencia de la existencia de un procedimiento de comprobación o investigación a los efectos de poder presentar la declaración tributaria especial.

El apartado 4 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 establece que: *“No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondientes a los mismos”*.

En consecuencia, la declaración tributaria especial no producirá sus efectos (artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012) en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se produzca después de la notificación por la Administración tributaria del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación por dichos impuesto y períodos.

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, aun 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, de forma que no se impidiesen los efectos a que se refiere el artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012.

11) Compatibilidad de la declaración tributaria especial con la regularización a través de autoliquidaciones complementarias.

El Real Decreto-ley 12/2012 ha incorporado una nueva vía de regularización de rentas no declaradas a través de la presentación de la declaración tributaria especial.

Ahora bien, tal regulación no excluye en modo alguno la vía tradicional de regularización a través de la presentación de autoliquidaciones complementarias extemporáneas sin requerimiento previo previstas en la Ley General Tributaria.



Por tanto, ambas vías de regularización son perfectamente compatibles, pudiendo utilizarse indistintamente e incluso de forma complementaria por el obligado tributario para regularizar su situación tributaria.

Es decir, el contribuyente puede regularizar rentas no declaradas materializadas en bienes o derechos ocultos a través de la declaración tributaria especial y regularizar otros conceptos por medio de la regularización ordinaria a través de complementaria, presentando las declaraciones correspondientes.

12) Posibilidad de minorar el importe del valor de adquisición del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial en la cuantía de las deudas pendientes a 31 de diciembre de 2010.

El apartado 1 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 establece que *“Los contribuyentes... que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria...”*.

La letra a) del artículo 6.1 de la Orden HAP/1182/2012 establece que *“se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial.”*.

El apartado 2 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 señala que *“... ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos...”*.

No obstante la literalidad de este último precepto, en el que no se menciona la deducción de deudas que puedan afectarles, una interpretación integradora de los preceptos anteriormente señalados lleva a entender que sí es posible, a los efectos de la presentación de la declaración tributaria especial, minorar el valor de adquisición en el importe de la financiación ajena oculta empleada en la adquisición de dicho bien o derecho.

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 dicha 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.

En todo caso, para poder aplicar lo dispuesto en los párrafos anteriores el contribuyente deberá 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.

13) Naturaleza de la declaración tributaria especial y sus efectos sobre la prescripción.

La Exposición de la Orden que aprueba el Modelo 750 señala que *“La configuración jurídica de la declaración tributaria especial integra elementos propios de las autoliquidaciones tributarias, sin que pueda predicarse de la misma un ajuste total, en lo que a sus elementos constitutivos se*



refiere, a la regulación que de las mismas se contiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no siendo sus efectos jurídicos, por la misma razón, análogos a los que con carácter general se derivan de estas últimas”.

A este respecto, el primer párrafo del artículo 1 de la citada Orden establece que: *“A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración tributaria especial establecida en 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, constituye declaración tributaria, sin que pueda entenderse que su presentación tiene por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.*

Por consiguiente, la declaración tributaria especial es una declaración tributaria, pero con la especialidad de que su presentación no supone que la Administración tributaria tenga que iniciar un procedimiento de liquidación en relación con dicha declaración, debiendo tenerse en cuenta además lo expuesto en el apartado 17 siguiente.

Y el segundo párrafo del artículo 1 de la citada Orden dispone que: *“Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad”.*

Esta redacción se encuentra vinculada con lo dispuesto en el artículo 68.1.c) de la Ley General Tributaria, que establece que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe *“Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”.* Como la declaración tributaria especial no puede entenderse *“conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad”*, no interrumpe el plazo de prescripción de las obligaciones del IRPF, IS o IRPF devengadas con anterioridad.

Luego, la presentación de la declaración tributaria especial no interrumpe la prescripción de los ejercicios del IRPF, IS o IRNR a los que hubiera correspondido la renta inicialmente no declarada.

14) No consideración como gasto deducible de las cantidades satisfechas a través de la declaración tributaria especial.

El artículo 5 de la Orden HAP/1182/2012 establece que la cuantía ingresada por la declaración tributaria especial tiene la consideración de cuota del IRPF, IS o IRNR, según proceda. Por consiguiente, dicho importe no tiene la consideración de gasto deducible en dichos impuestos.

15) Posibilidad de presentación de declaraciones complementarias a la declaración tributaria especial inicialmente presentada.

El Modelo 750 de declaración e ingreso de la declaración tributaria especial contiene una casilla referente a la presentación de declaraciones complementarias. Por ello, el contribuyente que presente una declaración tributaria especial puede presentar una declaración complementaria de la declaración tributaria especial antes del 30 de noviembre de 2012 incluyendo nuevos bienes o derechos.



Pero con posterioridad a esa fecha no podrán presentarse ni ingresarse ninguna declaración tributaria especial, ni originaria ni complementaria. A este respecto, el artículo 11 de la Orden HAP/1182/2012, señala que: *“El plazo de presentación e ingreso de la declaración tributaria especial, tanto de la declaración inicial como, en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, finalizará el 30 de noviembre de 2012”*.

16) Posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento del importe resultante de la declaración tributaria especial.

La disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 establece que las personas y entidades previstas en la misma *“deberán” ingresar la cuantía resultante de la declaración tributaria especial*, por lo que no resulta de aplicación la figura del aplazamiento o fraccionamiento previsto en la Ley General Tributaria.

17) Posibilidad de efectuar una comprobación aislada por la Administración tributaria de la propia declaración tributaria especial.

Al respecto, se considera 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 (en los términos del artículo 19 y siguientes de la Ley General 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 (concepto y periodo definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado.

Madrid, 27 de junio de 2012