

COLECCIÓN ANUARIOS

2013  
PRÁCTICA FISCAL  
PARA ABOGADOS

Los casos más relevantes en 2012  
de los grandes despachos

Araoz & Rueda	Garrigues
Ashurst	Hogan Lovells
Baker & McKenzie	KPMG Abogados
Bufete Barrilero	Landwell-PwC
Clifford Chance	Linklaters
CMS Albiñana & Suárez de Lezo	Pérez-Llorca
Cuatrecasas, Gonçalves Pereira	Ramón y Cajal
Deloitte Abogados	Roca Junyent
Durán-Sindreu	RHGR-ONTIER
Ernst & Young Abogados	Uría Menéndez
Freshfields Bruckhaus Deringer	



LA LEY

grupo Wolters Kluwer

# 1. ARAOZ & RUEDA

RESUMEN  
MOTIVOS  
SÚMARIO  
CONTENIDO  
ÍNDICE  
1.1. PRIMER INFORME SOBRE DIVERSAS  
CUESTIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO  
DE REGULARIZACIÓN DERIVADO  
DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN  
TRIBUTARIA ESPECIAL

Javier PRIETO RUIZ  
*Abogado y Economista*

Jessica CANO PERANCHO  
*Abogada y Licenciada en ADE*

*Araoz y Rueda, S.L.P.*

## RESUMEN

Mediante el 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 introdujo la posibilidad de que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de No Residentes regularizasen su situación tributaria previa declaración de los bienes y derechos adquiridos con rentas no declaradas y pago del 10% del valor de adquisición de los mismos antes del 30 de noviembre de 2012.

Para los contribuyentes, suponía quizá la última oportunidad para regularizar rentas y activos no declarados y ponerse al corriente de sus obligaciones tributarias antes de que entrasen en vigor las medidas tendentes a incrementar el control tributario y prevenir el fraude fiscal, que fueron anunciadas casi simultáneamente por el Gobierno.

La Declaración Tributaria Especial permitía al Estado recaudar fondos destinados a corregir el déficit público, bien, directamente, mediante el gravamen de los bienes y derechos que como consecuencia de la misma afloraban, bien, en el futuro, mediante el sometimiento a gravamen de las rentas derivadas de dichos bienes.

No obstante, dicho procedimiento, dada la complejidad de la norma y del proceso, ha resultado ser menos ordenado y claro de lo esperado y exigible, generando dudas que han ido desde la simple preparación del modelo hasta la constitucionalidad de la norma, lo que ha redundado en un procedimiento marcado por la inseguridad jurídica.

En el marco del mismo, la Dirección General de Tributos emitió el 27 de junio de 2012 un informe con el fin de aclarar las dudas surgidas de la normativa que regulaba la declaración, en un loable esfuerzo de la Administración tributaria por disipar las cuestiones surgidas en relación con la declaración tributaria especial, y cuya labor fue continuada en un segundo informe, emitido el 11 de octubre de 2012. Precisamente, las dudas resueltas en ese primer informe son el objeto de análisis en el presente capítulo.

## ABSTRACT

By Royal Decree-Law 12/2012, of 30 March, on establishment of several tax and administrative measures aimed at reducing the public deficit, it was introduced the possibility that taxpayers of the Corporate Income Tax, Individual Income Tax and Non-Resident Income Tax regularize their tax situation by filing a tax return of the assets and rights acquired with undeclared income and paying 10% of the acquisition value of said assets and rights before November 30, 2012.

For taxpayers, it probably meant the last chance to regularize undeclared income and assets and to fulfill on their tax obligations before entering into force the measures aimed at increasing tax control and preventing tax evasion, which were announced almost simultaneously by the Spanish Government.

The Extraordinary Tax Return («Declaración Tributaria Especial») allowed the State to collect funds for correcting the public deficit, either directly, through taxation of the assets and rights declared in said Tax Return, or, subsequently, by subjecting the potential future income derived from said assets to taxation.

However, this procedure, given the complexity of the law and the process, has proven to be less orderly and clear than expected and required, raising doubts that ranged from the mere drafting of the form to the constitutionality of the law, what has resulted in a process marked by legal uncertainty.

Within this frame, the General Directorate of Taxation issued in June 27, 2012 a report in order to clarify the doubts raised on the legislation governing the Extraordinary Tax Return, in a laudable effort from the Spanish Tax Administration to answer the issues arising in connection with this regularization procedure. This work continued with a second report, issued on October 11, 2012. Indeed, the doubts resolved in the first report are analyzed in this chapter.

## 1. HECHOS

La regularización fiscal planteada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de mayo, por el que se introducen diversas medias tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, (en adelante «RD-Ley 12/2012») es la tercera regularización extraordinaria que se aprueba desde la instauración de la democracia, si bien las circunstancias en las que se aprueba y sus características la hacen especial respecto de las anteriores.

El RD-Ley 12/2012 aprobaba medidas para paliar los desequilibrios por los que la economía española atravesaba, entre las que se encontraba la Declaración Tributaria Especial (en adelante «DTE») (regulada en la Disposición adicional primera) que permitía que determinados obligados tributarios se pusieran voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias mediante la presentación de una declaración en la que se incluían los bienes y derechos adquiridos con rentas ocultas que se encontraban en su patrimonio a 31 de diciembre de 2010 y pago del 10% del valor de adquisición de los mismos.

Dicha regularización extraordinaria iba acompañada de la correspondiente reforma del art. 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante «Ley 58/2003») a los efectos de que la misma sirviese, asimismo, para exonerar de la responsabilidad penal que pudiera existir de no mediar dicho proceso (al hilo de lo dispuesto por el art. 305.4 del Código Penal).

Mediante la DTE se pretendía un incremento rápido de la recaudación presente (se estimó inicialmente una recaudación de 2.500 millones de Euros, aunque finalmente fue la mitad) y futura (se previó inicialmente un afloramiento de bienes por valor de 25.000 millones de Euros, si bien finalmente esta cifra se ha incrementado hasta los 40.000 millones de Euros), a cambio de ofrecer un ventajoso tipo impositivo del 10% para proceder a la regularización de dichos bienes procedentes de rentas no declaradas.

El proceso de regularización planteado se caracterizó además, porque únicamente permite, con ciertos requisitos, la regularización de rentas no declaradas en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante «IS»), Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante «IRPF») y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante «IRNR»), dejando al margen otros tributos que en la mayoría de los casos se verán afectados por la citada DTE, tales como el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante «IVA»), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (en adelante «ITP-AJD»), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante «ISD») y el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante «IP»).

La decisión de no acoger el IVA en dicha regularización fue debida a que éste es un impuesto armonizado a nivel comunitario cuya regularización mediante la DTE podía generar problemas de índole comunitaria, como la previsible falta de potestad nacional para permitir su regularización; en el caso del IP o el ISD, la razón de su exclusión pudo a buen seguro deberse a que se trata de impuestos cedidos, al menos parcialmente, a las Comunidades Autónomas (de hecho, alguna Comunidad Autónoma, como la castellano-leonesa, aprobó un proceso similar a la DTE para regularizar este último tributo).

Sea como fuere, si los citados impuestos se hubieran visto afectados por la DTE, habrían de haberse regularizado mediante la presentación de las correspondientes declaraciones complementarias previstas en la Ley 58/2003.

Tras la aprobación del RD-Ley 12/2012 que recogía los aspectos básicos y fundamentales de la DTE, el Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, (en adelante «RD-Ley 19/2012») vino a incorporar a la citada Disposición adicional primera, dos apartados más con el fin de: (i) solucionar aquellos supuestos en los que la titularidad real de los bienes no coincidía con la jurídica, (ii) permitir la declaración de bienes o derechos adquiridos parcialmente con rentas no declaradas y (iii) regular los efectos de la transmisión de los bienes y derechos incluidos en la DTE.

El 4 de junio de 2012 se publicó en el BOE 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 ge-

nerales y procedimiento para su presentación (en adelante, la «Orden») que no sólo aprobaba el modelo 750 y su forma de cumplimentación y presentación, sino que regulaba aspectos esenciales de la DTE no recogidos en el RD-Ley 12/2012. Ésta fue la razón por la que fue duramente criticada por diversos sectores, al considerarse que excedía las competencias atribuidas a una norma con su rango, competencias reservadas a normas de rango legal.

No obstante, a pesar de la habilitación recogida por el RD-Ley 12/2012 para que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas desarrollase la citada regulación, dicha norma (RD-Ley 12/2012) recogía rasgos tan generales de la DTE que ésta precisaba del correspondiente desarrollo reglamentario, resultando insuficiente su «desarrollo» mediante la Orden.

Por ello, la Dirección General de Tributos (en adelante «DGT») hubo de emitir, el fecha 27 de junio de 2012, el «Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la DTE» (en adelante, «Primer Informe») con el fin de clarificar algunas de las cuestiones que habían quedado sin resolver.

Dichas aclaraciones y explicaciones resultaron insuficientes pues el 11 de octubre de 2012, a menos de dos meses para que terminase el plazo para presentar la DTE, la DGT tuvo que emitir el Segundo Informe (en adelante «Segundo Informe») para clarificar las cuestiones que habían quedado pendientes, tales como la posibilidad de presentar la DTE en relación con las rentas presuntas (rentas imputadas), posibilidad de regularizar bienes de una persona que había fallecido, levantamiento del velo societario, entre otras.

## 2. RESOLUCIÓN JURÍDICA Y COMENTARIO

Dado que en el presente capítulo se analiza un informe emitido por la DGT que no obedece a unos hechos determinados, a un caso concreto, sino a varios supuestos sobre los que responde la DGT, entienden los autores que resulta más fácil la lectura del presente capítulo si se analizan y comentan dichas cuestiones seguidamente a su presentación en el Primer Informe.

De acuerdo con lo dispuesto por el RD-Ley 12/2012, los contribuyentes del IS, IRPF y IRNR que fueran titulares a 31 de diciembre de 2010, de bienes y derechos adquiridos con rentas no declaradas, podían regularizar las mismas mediante el ingreso del 10% del valor de adquisición de los citados bienes y dere-

chos; el importe declarado en la DTE será el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la DTE a efectos de futuras transmisiones.

De este modo, en la DTE se declaraban bienes y derechos, si bien lo que se entendía regularizado eran las rentas ocultas que habían permitido su adquisición.

La base anterior fue completada por el RD-Ley 19/2012, que como se ha señalado:

i) Permitía que el titular real que cumpliese determinados requisitos presentase la correspondiente DTE, obviando al titular jurídico de los bienes y derechos objeto de declaración.

Para ello, se exigía, no sólo que el titular real de los bienes y derechos fuera contribuyente del IS, IRPF e IRNR, sino también que el titular jurídico no fuera una persona o entidad residente en territorio español, y que el titular real llegara a alcanzar la titularidad jurídica de los bienes y derechos antes del 31 de diciembre de 2013.

ii) Establecía la posibilidad de declarar en la DTE los bienes y derechos adquiridos con rentas parcialmente no declaradas, incluyendo sólo en la DTE el importe de las citadas rentas ocultas (i.e., las parcialmente no declaradas).

iii) Desarrollaba cuáles eran los efectos de la DTE en los bienes y derechos objeto de la misma.

Así, el valor de adquisición de los bienes y derechos declarado en la DTE sería el que habría de considerarse a efectos de calcular la eventual ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de su posterior transmisión; no obstante, en el caso de que el valor de mercado de los citados bienes a fecha de presentación de la DTE fuera inferior al valor de adquisición de los mismos, la eventual pérdida obtenida sólo podría ser deducida en el importe que superase dicha diferencia.

Por su parte, la Orden vino a desarrollar lo ya mencionado, añadiendo, entre otros, que no podían ser regularizadas las rentas ocultas obtenidas de la transmisión de elementos no declarados, generalmente, antes del 31 de diciembre de 2010, que hubieran sido reinvertidas en bienes objeto de la DTE.

Asimismo, la Orden establecía la posibilidad de regularizar rentas cuando el contribuyente disponía de dinero en efectivo mediante su ingreso en una enti-

dad bancaria con anterioridad a la presentación de la DTE; a los efectos de acreditar que el dinero era titularidad del contribuyente con anterioridad al 31 de diciembre de 2010, bastaba la manifestación del contribuyente en ese sentido.

El importe a declarar en la DTE coincidiría con el valor de adquisición de los bienes y derechos del contribuyente el 31 de diciembre de 2010 y era el que se había de considerar para calcular la ganancia o pérdida patrimonial derivada de su transmisión.

Ahora bien, la Orden señalaba que el valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos con rentas parcialmente ocultas regularizadas mediante la DTE coincidía con el importe de las rentas inicialmente declaradas, no viéndose así afectado por la presentación de la DTE.

Sobre la base de lo anterior, el Primer Informe emitido por la DGT trataba de clarificar, en 17 apartados, algunas de las cuestiones en relación a la DTE que no habían sido resueltas ni mediante el RD-Ley 12/2012 ni mediante la Orden.

A continuación se analizan los aspectos más relevantes del mismo, si bien cabe indicar que carece de rango normativo así como de fuerza vinculante para los contribuyentes, pero ofrece una idea bastante precisa de los criterios que la Administración seguirá al comprobar, en su caso, la DTE.

## **2.1. Quiénes podían presentar la DTE**

### *2.1.1. Dualidad de titularidades*

Como regla general, podían presentar la DTE los contribuyentes del IS, IRPF e IRNR que fueran titulares de bienes y derechos adquiridos con rentas total o parcialmente ocultas con anterioridad al 31 de diciembre de 2010.

La titularidad exigida para presentar la DTE inicialmente era la jurídica de modo que habían de presentar la DTE aquellos que «formalmente» aparecieran como titulares de los correspondientes bienes y derechos (adquiridos con rentas no declaradas); no obstante, con la modificación introducida por el RD-Ley 19/2012, en determinados supuestos, la titularidad exigida tornó a ser la «real», obviándose la primera siempre que ésta correspondiese a un no residente en te-

territorio español y el titular real llegara a tener la titularidad jurídica de los bienes y derechos declarados antes del 31 de diciembre de 2013.

Dicha distinción entre la titularidad formal y real de los bienes y derechos recuerda la existente en los territorios tradición legal anglosajona (*Common Law*). En el caso de la DTE, en particular, la titularidad real hace referencia a la persona o entidad que resulta ser el beneficiario último de los bienes o derechos, esto es, quien ostente el control de los mismos.

Ahora bien, la distinción entre ambas titularidades resulta ser posible sólo en aquellos casos en los que la entidad o persona no residente titular jurídico de los bienes o derechos a declarar ejerza sobre ellos un poder meramente instrumental; en caso contrario, esto es, cuando el titular jurídico ejerza sobre los bienes y derechos potestades con sustancia económica, no cabe diferenciar entre el titular real y el jurídico, pues ambas titularidades, a efectos de la DTE, concurrirán en la persona (física o jurídica) no residente titular jurídico de los citados elementos, que será quien en su caso haya de declararlos bajo la DTE.

Dicha dualidad no sólo cabe cuando el titular jurídico de los bienes sea un no residente y el titular real de un residente, sino también cuando ambos titulares son no residentes, ante el silencio de la norma a este respecto, exigiéndose para ello que ambos titulares sean distintos.

Con esta previsión, se permitía a aquellos titulares reales de «estructuras», que ostentaban la titularidad jurídica de los bienes y derechos obtenidos con rentas ocultas, regularizar su situación y hacer que confluyesen en su persona no sólo la titularidad real sino también la jurídica de los bienes y derechos en cuestión.

De alguna manera, se asumía básicamente que dicha estructura era simulada, ordenando su desmantelamiento antes del 31 de diciembre de 2013 mediante la exigencia de que el titular real se convirtiera en titular jurídico de los bienes y derechos declarados.

Así, en el caso de un contribuyente del IRPF que era titular real de una entidad española A propiedad formal de una entidad no residente B que a su vez pertenecía formalmente a una entidad residente C: (i) el contribuyente del IRPF únicamente podía incluir en la DTE las participaciones de la entidad española C en la medida en que entre él y A y B se encontraba una entidad residente en España (C) y (ii) era la entidad española C la que podía presentar la DTE inclu-

yendo las participaciones de A, obviando a B, en la medida en que careciera de sustancia.

En el caso de que la entidad B tuviera sustancia propia, sería ella la legitimada para presentar, en su caso, la DTE incluyendo las participaciones en A como titular jurídico y real de las mismas. Es más, lo único que B podía declarar serían las acciones o participaciones en A, no pudiendo declarar los bienes propiedad de la misma.

En este sentido, se podía acudir a los criterios señalados por la ley, por la doctrina y la jurisprudencia para determinar si una determinada entidad (e.g., una entidad holding) tenía o no sustancia propia a la vista de los elementos de hecho, si bien ello había de ser analizado caso por caso.

Este tratamiento de las «estructuras» duales coincidía con lo ya evacuado por la DGT en numerosas contestaciones a consultas vinculantes tales como la V1991-08 y V1061-10, en las que el mismo órgano administrativo señala que, en la medida en que los *trusts* no son estructuras reconocidas por nuestra normativa interna, a efectos fiscales ha de hacerse la ficción de que el *trust* resulta virtual.

De alguna manera, además, se permitía la aplicación por parte del contribuyente de la doctrina del levantamiento del velo, lo cual podía ocasionar dudas respecto de sobre qué entidades se había de levantar el velo y sobre cuáles no, sobre todo en el caso de entidades holding localizadas en un territorio miembro de la Unión Europea con un mínimo de sustancia. No obstante, la normativa de la DTE no ha hecho distinción alguna en relación al lugar de residencia de las citadas entidades interpuestas (salvo que se encuentren en España), por lo que la citada ficción y el consecuente levantamiento del velo parece que habrían de operar en todo caso.

Como se ha señalado, en el caso de que existiese una dualidad de titularidades y se realizase la regularización unificando las mismas, el titular real de los bienes y derechos incluidos en la DTE ha de convertirse en titular jurídico de los citados bienes antes del 31 de diciembre de 2013, lo que exige que dichas estructuras se disuelvan antes de la citada fecha.

Tal y como se aclara en el Segundo Informe, la liquidación de dichas estructuras y la consecuente consolidación de la titularidad jurídica y real en el contribuyente no entraña tributación alguna en España en relación al IS, IRPF e

IRNR; no obstante, sí que podría ocasionar relevante tributación en relación a los tributos de carácter indirecto tales como IVA e ITPyAJD.

Por ello, antes de disolver las citadas estructuras en todo caso habría de encontrarse la forma óptima para reducir la citada tributación.

Si bien la norma no señala nada al respecto, lo normal será que la desaparición de las citadas estructuras pase por la realización de operaciones societarias, tales como disolución, absorción, redomiciliación, que podrían ocasionar el devengo, en su caso, del ITPyAJD no cubierto por la DTE.

Cabe plantearse qué sucedería si la disolución de la «estructura» no sigue una metodología totalmente ortodoxa por existir problemas prácticos (legales, bancarios) para realizarla. Por ejemplo, con el fin de que el titular real de una cuenta de valores cuyo titular jurídico es una entidad domiciliada en paraíso fiscal pase a ser titular jurídico de la misma simplemente se trasladen los citados valores a una cuenta titularidad (real) del mencionado contribuyente, pero que no es la misma cuenta de la entidad domiciliada en paraíso, liquidándose con posterioridad la mencionada entidad.

Lo cierto es que podría decirse que no se cumple en puridad el dictado de la norma. Sin embargo, los valores son los mismos y lo único que ha cambiado es la cuenta de valores asociada, existiendo, asimismo datos relativos a su «trazabilidad» y valoración. El resultado práctico es el mismo que si se hubiese liquidado la entidad y una vez adquirida la titularidad por el sujeto pasivo de la cuenta de valores de la entidad, éste la hubiese traspasado a otra entidad.

Lo cierto es que determinadas operaciones de reestructuración pueden ser muy complejas en la práctica, por lo que lo se habría de estar al espíritu de la norma y a que en la reestructuración que se realice se asegure la trazabilidad y la información tributaria de los activos regularizados.

Asimismo, cabe plantear cómo afectaría a dicha regularización el hecho de que dicha estructura no pudiera ser disuelta, bien porque no todos aquellos titulares reales hubieran acudido al proceso de regularización, bien porque el titular real (que hubiera presentado la DTE) falleciera con anterioridad a que lleve a ser el titular jurídico de los bienes y derechos declarados.

En el primero de los casos, se podría concluir que la presentación de la DTE no habría de surtir efecto alguno, en la medida en que no se han reunido los requisitos exigidos para ello; no obstante, dichos contribuyentes podrán regula-

rizar su situación mediante la presentación de las correspondientes declaraciones complementarias.

En el segundo caso, habiendo sido el fallecimiento del contribuyente una circunstancia sobrevenida y en todo caso de fuerza mayor, habría de obviar el último de los requisitos, esto es, que ambas titularidades confluyesen en el contribuyente.

No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39 de la Ley 58/2003, mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Por ello, pese a la imposibilidad de que el declarante adquiriera la titularidad jurídica de los bienes y derechos declarados, sus herederos habrían de llevar a cabo cuantas acciones fueran requeridas para eliminar la citada estructura, con el fin de dar cumplimiento a las exigencias de la DTE.

Ello coincide con la posibilidad recogida en el Segundo Informe de que podrán presentar la DTE los herederos de una persona que haya fallecido entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de octubre de 2012 cuyas rentas reúnan los requisitos exigidos por la norma para ser objeto de declaración. En este caso, al igual que el anterior en el que fue el causante quien presentó la DTE, si los citados bienes y derechos se poseyeran mediante entidades no residentes interpuestas, habría que obviar el requisito de que el titular real de los bienes (causante) se convirtiese en el titular jurídico de los mismos a los efectos de cumplir todos los requisitos para que la DTE desprenda sus efectos.

Ahora bien, en caso de fallecimiento, no ha de olvidarse que la DTE en ningún caso afectará a la tributación que en su caso correspondería por ISD.

Sin perjuicio de lo anterior, una vez presentada la DTE y aun cuando existan estructuras interpuestas que hayan de ser liquidadas antes del 31 de diciembre de 2013, el contribuyente habrá de tributar en su caso, por los rendimientos de aquellos bienes y derechos declarados a partir del 1 de enero de 2011, como si se tratara del titular jurídico de los mismos. Se hace de este modo la ficción de que desde el 1 de enero de 2011, el titular real de los bienes, esto es el contribuyente, es también su titular jurídico, actuando en consecuencia.

Asimismo, en la medida en que la norma exige que en los casos en los que sea el titular real de los bienes el que presente la correspondiente DTE, siempre que, entre otros requisitos, la estructura esté disuelta antes del 31 de diciembre

de 2013 pasando con ello a ser su titular jurídico, cabe plantear qué ocurriría si los bienes hubieran sido transmitidos con anterioridad. En estos casos, la DTE debería seguir produciendo sus efectos siempre que bien las rentas derivadas de su transmisión, bien los elementos en los que se hayan transformado sean titularidad jurídica del contribuyente a la citada fecha, esto es, 31 de diciembre de 2013; y es que no ha de considerarse que dicha exigencia implique que se trate de los mismos bienes. En cualquier caso, para que esto sea factible, el elemento de la trazabilidad y la información tributaria cobran una especial relevancia y resultan imprescindibles.

### 2.1.2. *Cotitularidad*

En aquellos casos en los que los bienes y derechos ocultos hayan sido adquiridos con rentas no declaradas por dos o más contribuyentes, cada uno de ellos habrá de presentar la DTE incluyendo el bien y el valor de adquisición que a cada uno le corresponde.

De este modo, un elemento cuyo valor de adquisición sea 100 Euros y haya sido adquirido a partes iguales con rentas ocultas mediante dos contribuyentes del IRPF, habrá de ser declarado por cada uno en sus correspondientes DTE incluyendo el valor de adquisición para cada uno de ellos, esto es, 50 Euros.

En el caso de que dicha cotitularidad venga impuesta por el régimen matrimonial vigente entre las partes, como en el caso de aquellos cónyuges en que el régimen económico es la sociedad de gananciales, podría ocurrir que dichas rentas no declaradas debieran imputarse a uno solo de los cónyuges, que es quien realizaba la actividad, si bien la materialización de las citadas rentas descansase sobre bienes de titularidad ganancial.

Resulta lógico permitir que sólo presente la DTE el cónyuge que obtuvo originariamente la renta no declarada, esto es, aquella parte que en su caso realizó la citada actividad económica, si bien esta duda ha sido tratada por el Segundo de los Informes emitido por la DGT.

A la misma conclusión puede llegarse en el caso de que el régimen matrimonial vigente sea el de participación; este régimen implica el derecho de cada uno de los cónyuges a participar en las ganancias que el otro obtenga durante su vigencia cuando se extingue, pero estableciéndose que se estará a lo dispuesto para el régimen de separación de bienes durante su vigencia, por lo que en este caso, habría de ser el cónyuge que ha obtenido las citadas rentas no decla-

radas el que ha de presentar la DTE incluyendo los bienes en los que las mismas se hayan materializado (sin perjuicio de que se haya de tomar en cuenta la DTE en caso de extinción del régimen económico matrimonial).

## 2.2. Declaración del dinero en efectivo

Tal y como ha sido apuntado, es la Orden la que introduce la posibilidad de regularizar mediante la DTE el dinero en efectivo, para lo cual exigía el cumplimiento de los siguientes requisitos:

i) Que el importe a declarar se depositase con anterioridad a la presentación de la DTE 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 de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el grupo de Acción Financiera Internacional. Es por ello por lo que la cuenta ha de estar situada bien en España, bien en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo, lo que en principio incluye a Islandia y Noruega, quedando excluidos países como Suiza y Liechtenstein.

ii) Que el contribuyente manifestase expresamente que dicho dinero lo poseía con anterioridad, generalmente, al 31 de diciembre de 2010.

Pese al previsiblemente fácil cumplimiento de los citados requisitos, el contribuyente no podía incluir importes obtenidos en el periodos posteriores al 31 de diciembre de 2010 (e.g., en 2011); si a pesar de ello el contribuyente los incluía, ante una eventual Inspección fiscal del citado ejercicio 2011 en la que se detectase la obtención de las citadas rentas, no cabría alegar que las mismas se regularizaron vía DTE, pues en dicho caso la DTE no surte efecto alguno.

Lo cierto es que la regularización de efectivo no declarado, donde se presu-  
mía lógicamente la cristalización de una gran cantidad de renta no declarada, permitía también la regularización de rentas no declaradas que no cumplían los requisitos exigidos por la DTE. De alguna manera, prácticamente todo activo puede hacerse efectivo y puede ser ingresado en un banco. No obstante, con carácter general, estas operaciones no deberían quedar amparadas bajo la DTE si, en efecto, los requisitos no se cumplen.

Otra cuestión práctica que se podría producir con la regularización del efectivo no declarado era su posible impacto en otros tributos. En efecto, si un pro-

fesional o una empresa regularizan efectivo, lógicamente, se pone de manifiesto que puede haber otras obligaciones tributarias que no se han cumplido, como pueden ser las retenciones a cuenta (que se tratan posteriormente) o el IVA, que no se ha repercutido y que no se ha ingresado en la Hacienda Pública.

### **2.3. Determinación del importe a declarar**

Cuando los bienes y derechos declarados en la DTE han sido adquiridos totalmente con rentas no declaradas, el importe a declarar coincidirá con el valor de adquisición de los mismos. De este modo se regularizaría la totalidad de la citada renta inicialmente no declarada.

En el mismo sentido, cuando los mismos hubieran sido adquiridos sólo parcialmente con rentas no declaradas, el importe a incluir en la DTE coincidirá con aquel que se corresponda con la renta no declarada invertida en el bien; ello es así con el fin de que el contribuyente no haya de tributar dos veces por la misma renta, lo cual sucedería si hubiera de incluir la totalidad de las rentas con las que ha adquirido el citado bien o derecho en la DTE (tanto si ya han sido declaradas y han tributado, como si no).

Si el bien a incluir en la DTE consiste en cantidades depositadas en cuentas abiertas, el contribuyente habría de declarar el saldo a 31 de diciembre de 2010 de las mismas, o el importe total del saldo de una fecha anterior si es superior, y la diferencia no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien objeto de declaración.

De este modo, se permite que el importe de las rentas consumidas que no hayan sido invertidas en otros bienes objeto de la DTE sean objeto de regularización, siempre que pueda acreditarse la realidad de las mismas; ello resulta lógico pues el objeto último de la regularización son las rentas ocultas y no los bienes, y de este modo dichas rentas se regularizan plenamente.

En el caso de que dichas rentas hayan sido reinvertidas en otros bienes objeto de regularización no podrían ser declaradas, al deber regularizarse mediante la declaración del nuevo bien en que se han reinvertido las citadas rentas.

Respecto al importe de dinero en efectivo a declarar, éste será aquel que haya sido ingresado con anterioridad a la presentación de la DTE en una cuenta de reúna los requisitos mencionados anteriormente.

No obstante, en el caso de que el contribuyente hubiera obtenido en un ejercicio prescrito una renta que hubiera consumido en su totalidad, de tal modo que a 31 de diciembre de 2010 no dispusiera de bien o derecho alguno adquirido con rentas no declaradas, en nuestra opinión, dicho contribuyente no podría regularizar la citada renta mediante la DTE. Y es que, tal y como se ha venido repitiendo, la DTE permite regularizar rentas mediante la declaraciones de bienes y derechos. En el caso de que no existieran estos últimos, a nuestro juicio, la regularización habría de realizarse mediante la presentación de declaración complementaria (en el caso de rentas prescritas, por ejemplo, se habría de pensar en la posible regularización mediante complementarias de IP).

#### **2.4. Bienes y derechos adquiridos en ejercicios prescritos**

En la DTE el contribuyente podrá declarar los bienes y derechos adquiridos total o parcialmente con rentas no declaradas; de este modo, se exige que, de una parte las rentas y de otra la inversión, se hayan producido con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012 (e.g., 31 de diciembre de 2010); en otro caso, esto es, si las rentas se ha obtenido con posterioridad a dicha fecha, no podrían regularizarse mediante la DTE, debiendo para ello presentarse declaración complementaria.

Del mismo modo, cabe considerar que han de incluirse en la DTE únicamente aquellas rentas obtenidas con anterioridad al 31 de diciembre de 2010, siempre que no hayan sido obtenidas en un ejercicio prescrito (siendo el plazo de prescripción administrativo de cuatro años y el penal de cinco años); de ser así, esto es, de haberse obtenido en un ejercicio prescrito, el contribuyente no tendrá incentivos a regularizarla al haber prescrito el derecho de la Administración a determinar y exigir la correspondiente deuda tributaria.

Dicha opción permitía asimismo incluir en la DTE aquellos bienes adquiridos con rentas obtenidas en ejercicios prescritos que habrían de haber tributado por otros tributos distintos del IS, IRPF e IRNR, como por ejemplo ISD.

Por ello, la Orden indica que en la DTE han de incluirse únicamente las rentas no declaradas en ejercicios no prescritos, lo que, en la práctica, ha reducido en gran medida la recaudación de la DTE.

Si a 31 de diciembre de 2010 un contribuyente del IRPF disponía de un único bien adquirido mediante una renta no declarada obtenida en un ejercicio

prescrito el resultado de la DTE sería cero. Por ello, parte de la doctrina señaló que no podía ser declarado dicho bien en la DTE, sino que en todo caso dicha renta había de regularizarse mediante la presentación de la correspondiente declaración complementaria.

Sin embargo, también han existido otras interpretaciones a favor de su inclusión en la DTE sobre la base de los siguientes argumentos: (i) si bien es cierto que con la presentación de la DTE con rentas prescritas el Estado no obtenía ingreso alguno, se conseguía la segunda de las finalidades de la DTE, cual es controlar la existencia de esos bienes inexistentes para la Administración tributaria y gravar los eventuales hechos impositivos que dependieran de ellos en el futuro y (ii) dicha renta no podía ser regularizada mediante declaración complementaria al estar prescrito el ejercicio en que se obtuvo.

En este caso, no se producirían los efectos de la DTE, en el sentido de que dicha renta no se entenderá regularizada (aunque está prescrita), pero desde entonces el titular del bien o derecho podrá actuar como tal, sin que ello suponga el afloramiento de ganancias patrimoniales injustificadas. Nuevamente, la trazabilidad, en materia de bienes y derechos procedentes de ejercicios prescritos cobra una importancia transcendental.

La posibilidad de reducir el importe a declarar en la cuantía prescrita provocó, no obstante, las críticas de la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado al informe objeto de análisis, al considerar éstos que dicha posibilidad no estaba recogida ni en el RD-Ley 12/2012, ni en la Orden, pues ninguna de las citadas normas hacía referencia al momento de adquisición de los bienes objeto de declaración. No obstante, parece que no resultaba necesario que viera regulado pues lo que se regularizaba con la DTE son las rentas no declaradas materializadas en los citados bienes y derechos, por lo que su gravamen sería contrario al instituto de la prescripción.

Por tanto, con carácter general, los contribuyentes regularizaron las rentas ocultas que hubiesen obtenido durante los ejercicios 2008, 2009 y 2010, sin perjuicio de los siguientes matices:

— De una parte, la prescripción de ejercicios anteriores puede haberse interrumpido por cualquier actuación de la administración tendente a la liquidación del tributo. Siendo así, el contribuyente podría regularizar las rentas no declaradas obtenidas en los ejercicios anteriores que no estuvieran prescritos, si bien con las cautelas que más tarde se señalan.

— De otra, habría que considerar que la ocultación de las citadas rentas podría implicar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. En este caso, se debería tener en cuenta que el plazo de prescripción penal es de cinco años (y no de cuatro años como el administrativo), por lo que si las cuotas dejadas de ingresar en el ejercicio 2007 en un determinado impuesto (i.e. IS, IRPF e IRNR) son superiores a 120.000 Euros podría resultar procedente regularizar las rentas no declaradas en el citado ejercicio aun cuando administrativamente estuviera prescrito.

No obstante, si los citados bienes y derechos adquiridos con rentas obtenidas en ejercicios prescritos hubieran generado algún tipo de rendimiento durante los ejercicios no prescritos, tales rendimientos, que presumiblemente también habrían quedado ocultos, habrían de haberse incluido en la DTE (junto con los bienes y derechos, efectivo y depósitos en los que se hayan invertido, en su caso).

Con carácter general, (i) se han incluido en la DTE aquellos bienes y derechos adquiridos por los contribuyentes en ejercicios prescritos obtenidos mediante rentas no declaradas en cualquier tributo, y no sólo aquellas correspondientes al IS, IRPF e IRNR, tales como Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y (ii) dada la configuración del modelo 750, el importe de las rentas a regularizar, esto es, el importe de las rentas no declaradas obtenidas en ejercicios no prescritos, ha sido distribuido entre todos los bienes y derechos existentes en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre de 2010 (hubieran o no generado rentas en los ejercicios no prescritos y se hubieran o no materializado mediante rentas generadas en ejercicios prescritos).

El Ministerio sabía que ésta iba a ser la solución adoptada en la práctica por lo que exigió que se adjuntara al citado modelo detalle de los costes de adquisición de los elementos existentes en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre de 2010. Si ello no hubiera sido posible, el Ministerio hubiera exigido que en la DTE se incluyesen únicamente los elementos obrantes en el patrimonio del contribuyente a la citada fecha junto con sus valores de adquisición, obviando la citada distribución así como la información requerida en el documento adjunto al ser redundante.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente habrá de estar en disposición de acreditar que las rentas no declaradas que se materializan en los bienes y derechos poseídos a 31 de diciembre de 2010 han sido obtenidas en ejercicios prescritos, por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

De este modo, nos encontramos con un tema de prueba, siendo muy relevante reunir cuantos elementos sean necesarios para demostrar qué parte de las citadas rentas ocultas se obtuvieron en ejercicios prescritos y cuáles no.

A este respecto, se ha de indicar que, a modo de ejemplo, a los efectos de acreditar la titularidad en un determinado ejercicio de una cuantía determinada de una cuenta de valores, podría ser suficiente un certificado emitido por la entidad financiera que acredite quién es el titular de dicha cuenta a 31 de diciembre de 2006; en este sentido, la Administración tributaria, en los procesos de regularización que tuvieron lugar como consecuencia de la aparición de un listado de titulares de cuentas en un banco suizo, no declaradas, ya admitió en la práctica, el certificado bancario como prueba.

Sin embargo, existen otras posibilidades y, en este sentido, parece que el denominado «Formulario A», que se rellena cuando se va a abrir una cuenta en determinados bancos (e.g., en Suiza), también tendría la fuerza probatoria deseada.

Lo relevante en materia de prescripción es la existencia de la debida «trazabilidad» de los bienes y derechos y las rentas ocultas, en el sentido de que el contribuyente sea capaz de acreditar el origen de las rentas empleadas para la adquisición de los bienes y derechos que a 31 de diciembre de 2010 estuvieran en su patrimonio, en un ejercicio prescrito. Cualquier medio de prueba válido en derecho valdrá a estos efectos, sin embargo, la DGT no señala o enumera cuáles podrían ser.

Dicha ausencia de señalamiento en los casos generales de los medios de prueba a los efectos de acreditar la titularidad y procedencia de los bienes (fecha de adquisición) contrasta con la facilidad con la que el Ministerio entiende acreditada la titularidad en el caso de dinero en efectivo en un determinado ejercicio (i.e. bastando la manifestación de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010 siempre que haya sido ingresado en una de las cuentas calificadas antes de la presentación de la DTE).

Ahora bien, la acreditación de la titularidad del dinero en efectivo mediante su ingreso en las citadas cuentas resulta válida de acuerdo con lo dispuesto por el art. 464 del Código Civil que señala que en materia de bienes muebles la posesión equivale al título. No obstante, la fecha de adquisición no resulta tan fácil de acreditar, aunque la presunción emitida por la Orden al respecto parece no admitir prueba en contrario; si ello fuera así, contrariaría lo dispuesto por la

Ley 58/2003 —arts. 8.a) y 108.1— que señala que las presunciones que no admiten prueba en contrario sólo pueden establecerse por una norma de rango de Ley.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de que dichos bienes se hayan adquirido con rentas obtenidas en ejercicios prescritos, cabe plantearse también qué ocurre si dichos bienes o derechos generaron pérdidas durante los ejercicios objeto de la DTE; en este caso, se entenderá que dichas pérdidas minoran en primer lugar el valor de adquisición prescrito y sólo en último caso las ganancias de ejercicios no prescritos; en dicho caso, al igual que el anterior, la Administración ha optado por seguir una especie de método FIFO.

Asimismo, se ha de considerar, en relación con los saldos existentes en cuentas bancarias, que cuando hayan existido ingresos y retiradas de fondos, tales retiradas de fondos efectuadas en ejercicios no prescritos se entenderán que minoran en primer lugar el saldo del ejercicio prescrito, siguiéndose de este modo, la aplicación de una especie de método FIFO.

## **2.5. Alcance de la regularización en relación con las rentas no declaradas que correspondan a la adquisición de bienes o derechos objeto de la declaración especial**

Como regla general, mediante la DTE se regularizan las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado. No obstante, mediante su presentación no cabe regularizar las rentas que por su naturaleza no pueden materializarse en la adquisición de bienes o derechos, tales como provisiones, amortizaciones, etc. (i.e. no-rentas negativas) que habrán de regularizarse mediante declaración complementaria.

Ahora bien, el único supuesto de «no-renta negativa» que cabría regularizar mediante DTE serían los gastos ficticios en la medida en que ello puede haber dado lugar a la adquisición por parte del contribuyente de bienes y derechos ocultos con cargo a los mismos a incluir en la DTE.

## **2.6. Alcance de la regularización en relación con las ganancias de patrimonio no justificadas o por la presunción de obtención de rentas por bienes o derechos no contabilizados o no declarados**

La presentación de la DTE supone que se excluye la posibilidad de aplicar al contribuyente el régimen de ganancias no justificadas, previsto en el art. 39 de

la Ley del IRPF, y de los activos ocultos, previsto en el art. 134 de la Ley del IS, respecto de los bienes incluidos en la misma.

## **2.7. Bienes o derechos ocultos que han sido objeto de sucesivas transformaciones**

No hay duda del importe que ha de declararse cuando se adquieren elementos por el contribuyente con rentas no declaradas obtenidas en ejercicios no prescritos que permanecen en el patrimonio pasado el 31 de diciembre de 2010.

No obstante, en el caso de que dichas rentas no declaradas hayan sido invertidas en bienes y derechos, que posteriormente han sido transmitidos obteniéndose otra renta no declarada, el Primer Informe señala que en la DTE se ha de declarar el valor de adquisición de los bienes que obren en poder del contribuyente a 31 de diciembre de 2010, regularizándose con ello tanto las rentas con las que se adquirieron los primeros bienes como las plusvalías y minusvalías producidas hasta el 31 de diciembre de 2010, evitándose la duplicidad en la imposición.

Ahora bien, cuando los bienes que obren en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre de 2010 hayan sido adquiridos tras sucesivas transformaciones mediante rentas no declaradas procedentes de ejercicios prescritos, habría que declarar en la DTE, conforme a lo señalado anteriormente, únicamente el importe de las rentas obtenidas en ejercicios no prescritos; en el caso de que no pudieran identificarse dichas rentas habría que declarar la totalidad de las rentas no declaradas que permitió la adquisición de los bienes y derechos existentes a 31 de diciembre de 2010.

La anterior solución habría de servir tanto para aquellos casos en los que la totalidad de la renta obtenida ha sido reinvertida como cuando no; y es que, si la reinversión se ha realizado con posterioridad a 31 de diciembre de 2010, a dicha fecha, el contribuyente dispondrá bien del activo que constituye el crédito contra el deudor, bien el importe obtenido de la transmisión o bien los elementos entregados a cambio de los mismos; sea cual fuera la contraprestación, el contribuyente dispondrá de ella, salvo que la hubiera consumido, en cuyo caso ha de acudir a los criterios señalados anteriormente en caso de consumo, y por ende podrá incluirla en la DTE.

## 2.8. Incidencia de la DTE en otros Impuestos

Mediante la DTE se pueden regularizar aquellas rentas que hubieran de haber sido declaradas en los impuestos de carácter directo, esto es IS, IRPF e IRNR, sin que en ningún caso dicha declaración afecte al resto de los impuestos.

No obstante, en el caso de que como consecuencia de la presentación de la DTE hubiera discrepancias en relación a aquello declarado a efectos del resto de los tributos no cubiertos con la citada declaración (e.g. IVA, IP, TPO), el contribuyente habría de presentar declaraciones complementarias para regularizar las mismas.

No cabe asumir que la presentación de la DTE implica, *per se*, la existencia de un IVA devengado no satisfecho ante la Hacienda Pública. No obstante, pese a que la DTE no habría de producir efecto alguno en el resto de los Impuestos (ya sean positivos ya negativos) no puede descartarse que así lo considere la Administración, especialmente cuando los declarantes de la DTE sean personas jurídicas, iniciando por ello los correspondientes procedimientos de comprobación a los efectos de determinar dicho extremo.

Ahora bien, tal y como a continuación se expondrá, en principio, según el Primer Informe, la Administración no podría iniciar un procedimiento de comprobación para inspeccionar *ex profeso* la DTE; no obstante, ésta podría ser invocada por el contribuyente en el marco de la comprobación de cualquier otro tributo.

Además, no se ha de menospreciar, en todo caso, el hecho de que la DTE no distinga el ejercicio o la renta regularizada, sino sólo incluya el monto global sin asignación temporal. Esta circunstancia podría llevar a la conclusión de que los importes regularizados de ejercicios que vayan prescribiendo podrían estar regularizando aquellos que no lo están, en la medida en que los bienes y derechos en que cristalizan dichas rentas están en el activo del contribuyente a 31 de diciembre de 2010. Nuevamente, esta naturaleza «dual» de la regularización, que regulariza rentas no declaradas, pero cristalizadas en activos titularidad de los contribuyentes en una determinada fecha, genera dudas y diferentes posibles interpretaciones.

Sin perjuicio de lo anterior, en nuestra opinión, el contribuyente habría de presentar las correspondientes declaraciones complementarias para regularizar

su situación en relación al resto de los tributos, máxime cuando la cuota dejada de ingresar por ejercicio en alguno de los tributos afectados supere el importe de 120.000 Euros, pues de no ser así no aplicará la excusa absolutoria prevista en la normativa penal pudiendo incurrir con respecto al citado impuesto en delito fiscal.

Del mismo modo, cabía plantearse cómo afectaba la regularización de un determinado impuesto (e.g., IRPF) por un contribuyente mediante la DTE, al resto de los contribuyentes que tenían obligaciones en relación a las rentas regularizadas; tal es el caso de aquellas rentas que no fueron declaradas y sobre las cuales debía haberse practicado la oportuna retención que han sido incluidas en la DTE.

En este caso, el retenedor que no ha practicado retención no podría presentar la DTE pues el defecto de retención no ha podido materializarse en bien y derecho alguno. Por ello, parece que no cabría exigírsele responsabilidad por este motivo; de este modo, cabría considerar que al retenedor habría de ser beneficiario de los efectos la DTE presentada por el declarante, también en relación a la no exigibilidad de sanciones.

Cuestión distinta es que el retenedor haya practicado las correspondientes retenciones y no las haya ingresado frente a la Administración tributaria, de modo que ni el contribuyente hubiera declarado la renta obtenida ni el retenedor hubiera declarado las retenciones practicadas. En este caso, cabe considerar que tanto el contribuyente como el retenedor (nótese que dichas retenciones sí que podrían materializarse en bien o derecho alguno) podrían presentar la DTE regularizando su situación al respecto.

## **2.9. Valor de adquisición a efectos fiscales de los bienes o derechos objeto de la DTE**

El valor de adquisición de los elementos objeto de declaración tiene plenos efectos fiscales. En este sentido, el valor de adquisición puede diferir del importe declarado y regularizado.

Ahora bien, en el caso de que los elementos declarados sean adquiridos con rentas parcialmente ocultas, se considera que el valor de adquisición de los citados elementos coincide con aquella renta declarada inicialmente. De este modo, el legislador penaliza a los contribuyentes que sólo habrían declarado parte de las rentas invertidas en los citados bienes y derechos, no permitiendo

actualizar el valor de los mismos como consecuencia de la presentación de la DTE.

Por otra parte, siguiendo lo dispuesto en el RD-Ley 12/2012, el Primer Informe matiza que en el caso de que el valor de dichos elementos a fecha presentación de la declaración, sea inferior al citado coste de adquisición, la pérdida en su caso obtenida como consecuencia de la transmisión de dichos elementos únicamente será deducible en el importe que supere la diferencia existente entre el valor real de adquisición y el valor del elemento en cuestión a fecha de presentación de la DTE.

De este modo, no se permite la deducibilidad de la pérdida afluada en el importe de la pérdida latente existente al tiempo de presentación de la declaración. Así, en este supuesto, se viene a actualizar el valor de adquisición de los elementos declarados en la DTE respecto de su valor de mercado a dicho tiempo.

No obstante, si como consecuencia de la transmisión del citado elemento el contribuyente obtiene una ganancia, toda ella quedará sujeta a tributación.

En el caso de que el valor de adquisición del elemento sea inferior al valor del mismo en el momento de presentación de la DTE, la eventual ganancia o pérdida derivada de su transmisión será íntegramente computable o deducible según corresponda.

A ello ha de añadirse los numerosos problemas prácticos que dicha estipulación conlleva. Y es que, no se exige al contribuyente ser conocedor del valor a mercado de los bienes regularizados a 31 de diciembre de 2010, sino que se le exige ser conocedor del mismo a fecha de presentación de la correspondiente declaración.

Quizá dicha previsión haya considerado la dificultad que en algunos casos entrañaba obtener el valor de mercado de determinados elementos a 31 de diciembre de 2010, si bien ello no ocasionaría problema alguno en relación a otros elementos tales como cuentas de valores, depósitos. De cualquier modo, dicha previsión impide la eventual planificación fiscal que hubiera podido realizarse como consecuencia de la DTE.

Además, en ningún caso serán deducibles las pérdidas o rendimientos negativos que afloran como consecuencia de la transmisión de elementos objeto de la DTE a favor de personas o entidades vinculadas, sin que ello obste a realizar

la transacción a valor de mercado, tal y como exige la normativa general de los correspondientes impuestos.

Del mismo modo, se establece que no serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes o derechos objeto de la DTE. Dicha norma ha de interpretarse con cautela, tal y como ha señalado la Administración, pues si bien a corto plazo, esto es, en el momento en que resulte corresponda practicar la amortización o el deterioro los mismos no serán fiscalmente deducibles, al calcular la renta, se partirá del valor de adquisición declarado en la DTE (salvo en el supuesto de que el valor a fecha de presentación de la DTE sea inferior al de adquisición) con lo que el importe de la ganancia será menor, igualándose así al resultado obtenido en caso de que dicha amortización o deterioro hubiera sido considerado fiscalmente deducible.

Sin perjuicio de lo anterior, ¿qué ocurre con aquellos bienes que han podido ser objeto de regularización y que sin embargo han sido transmitidos por el contribuyente con anterioridad a la presentación de la DTE? ¿Sería deducible la eventual pérdida? En este caso, en nuestra opinión, habría que seguir el mismo criterio que el manifestado anteriormente, sólo que considerando la pérdida o ganancia latente/realizada a fecha de la transmisión de los elementos; así, se ha de considerar que en el caso de que dicha transmisión hubiera generado una pérdida patrimonial para el contribuyente, dicha pérdida no habría de ser fiscalmente deducible. *A sensu contrario*, la ganancia derivada de dicha transmisión habría de ser totalmente computable.

Por todo ello, los contribuyentes habrían de tener especial cuidado para presentar, en su caso, la declaración complementaria del ejercicio 2011, así como las sucesivas en tanto existan bienes y derechos incluidos en la DTE.

## **2.10. Incidencia de la existencia de un procedimiento de comprobación o investigación a los efectos de poder presentar la DTE**

Mediante la DTE no podrían regularizarse las rentas no declaradas por el contribuyente, cuando la Administración haya notificado, bien al titular real bien al jurídico de los bienes, el inicio de un procedimiento de comprobación que incluya en su alcance las rentas que se pueden regularizar con la DTE.

Ahora bien, la DTE sí podría presentarse cuando el citado procedimiento de comprobación hubiera finalizado, siempre que hubiera tenido un alcance par-

cial y en el mismo no hubieran sido objeto de regularización las rentas que se pueden regularizar con la DTE. Si el alcance de la comprobación hubiera sido general, y no se hubieran detectado las citadas rentas ocultas, no podría volverse a comprobar, produciendo efectos similares a la prescripción.

Del mismo modo, si teniendo un alcance parcial, la Administración hubiera detectado las rentas ocultas, la DTE no podría presentarse en la medida en que las rentas no declaradas habrían sido regularizadas con ocasión de la comprobación.

### **2.11. Compatibilidad de la DTE con la regularización a través de autoliquidaciones complementarias**

La DTE no excluye la posibilidad de regularizar las rentas no declaradas a efectos del IS, IRPF e IRNR mediante declaraciones complementarias.

De este modo, en el caso de que las citadas rentas puedan ser regularizadas a través de la DTE, el contribuyente podrá optar por presentar la citada declaración o presentar declaración complementaria; no obstante, habría de hacer uso de las declaraciones complementarias para regularizar aquellas rentas que no pueden regularizarse mediante la DTE (e.g. provisiones, amortizaciones).

En la medida en que la DTE no afecta a otros tributos distintos del IS, IRPF e IRNR, cabría presentar declaraciones complementarias con el fin de regularizar el resto de los tributos que se hayan visto afectados por la presentación de la DTE, lo que conllevará en su caso los correspondientes recargos así como intereses de demora.

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

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado respecto del importe a declarar, realizando una interpretación integradora del RD-Ley 12/2012 y de la Orden, el importe a declarar determinado conforme a lo dispuesto en los párrafos precedentes podrá minorarse en el importe de las deudas ocultas asumidas a tenor de su adquisición, con el límite de la deuda viva a 31 de diciembre de 2010, de modo que no podrá reducirse dicho valor en la parte de la deuda oculta que haya sido amortizada a 31 de diciembre de 2010.

A modo de ejemplo, si un contribuyente ha obtenido una renta oculta de 100 Euros que reinvierte en la adquisición de un elemento cuyo valor de adquisición asciende a 250 Euros, para lo cual ha de suscribir un préstamo por la diferencia (150 Euros), estando dicho préstamo amortizado a 31 de diciembre de 2010 en 50 Euros, el importe a declarar en la DTE por el citado bien ascenderá a 150 Euros, esto es el valor de adquisición del elemento (i.e. 250 Euros) disminuido en el importe de la deuda vida existente a 31 de diciembre de 2010 (i.e. 100 Euros).

Dicha previsión resulta del entendimiento de que el resto del saldo de la deuda viva a 31 de diciembre de 2010 será satisfecho con rentas no ocultas, que no habrían de ser regularizadas.

### **2.13. Declaraciones complementarias de la DTE y posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria resultante de la DTE**

Si bien la DTE incluía una casilla de declaración «complementaria», dicha casilla únicamente había de marcarse en el caso de que hubiera de presentar más de una DTE durante el periodo voluntario de presentación, esto es, hasta el 30 de noviembre de 2012.

Transcurrido el mismo, no cabe presentar declaración complementaria de la DTE en la medida en que no se admiten DTE presentadas extemporáneamente.

Por otra parte, no cabe solicitar aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria resultante de la DTE, de modo que ha de ingresarse en su totalidad al momento de su presentación. Ello es causa de la principal finalidad del mencionado proceso de regularización, que, como se ha señalado, no es otra que la de procurar un incremento de los fondos fiscales al Estado.

### **2.14. Posibilidad de comprobación aislada de la DTE por la Administración tributaria**

Conforme a lo dispuesto por el Primer Informe, no resulta procedente la comprobación aislada de la DTE porque a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria específica; no obstante podrá ser objeto de análisis tras invocarlo el sujeto pasivo en el curso de un procedimiento de comprobación.

Ahora bien, si bien puede que la Administración no pueda iniciar un procedimiento de comprobación respecto de la DTE directamente, en la medida en

que recoge no sólo tres tributos sino los ejercicios 2008, 2009 y 2010 sin distinción, sí que podría iniciar un procedimiento de comprobación con respecto a uno de los citados tributos y un determinado ejercicio. En dicho caso, como se ha señalado, el contribuyente podrá invocar la presentación de la DTE.

En el caso de que en la DTE el contribuyente no incluya la totalidad de las rentas no declaradas obtenidas en ejercicios no prescritos, y por ende no se entiendan regularizadas, y ello sea detectado en un eventual procedimiento de comprobación, le será aplicada la normativa tributaria general para la regularización; esto es, no aplicará el tipo del 10% y se exigirán los correspondientes intereses de demora y, en su caso, sanciones; el tipo impositivo aplicable en este caso, resultaría de la suma de todas las rentas obtenidas, en su caso, las incluidas en su declaración del IRPF, las regularizadas mediante la DTE y las detectadas por la inspección.

### 3. CONCLUSIÓN

A modo de resumen, las grandes ventajas que presentaba la DTE eran: (i) no interrumpía la prescripción de los regularizados tributos y servía a los efectos de aplicar la excusa absolutoria penal; (ii) el tipo de gravamen de la DTE era muy inferior al que hubiera correspondido aplicar por normativa ordinaria en los tributos regularizados, (aunque en muchos casos, no ha existido en la práctica mucha diferencia con lo que habría resultado de una regularización ordinaria); (iii) la DTE excluía la imposición de sanciones, recargos e intereses, coste que en su caso había de asumir con la declaración complementaria; (iv) la DTE permitía deshacer estructuras fiduciarias sin coste alguno respecto del IS, IRPF e IRNR, y (v) se podía aplicar tomando en consideración el instituto de la prescripción.

Todo ello unido al endurecimiento en la lucha contra el fraude y, en particular, la «imprescriptibilidad» de aquellos bienes y derechos que se posean en el extranjero que no sean informados por el contribuyente en la nueva obligación de declaración de bienes sitos en el extranjero, hacían muy recomendable para los contribuyentes que no estuviesen al corriente de sus deberes con Hacienda, acudir a este proceso de regularización extraordinario.

La parte negativa de este proceso de regularización puede focalizarse en la gran inseguridad jurídica con el que se ha realizado y que el Primer Informe pretendió reducir en la medida de lo posible.