



4-2012
Junio, 2012

REGULARIZACIÓN FISCAL: MODELO DE DECLARACIÓN

El **Real Decreto-ley 12/2012**, de 30 de marzo, introdujo en nuestro ordenamiento la posibilidad de regularizar los bienes o derechos que no deriven de rentas declaradas en el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes mediante una declaración tributaria especial.

Posteriormente, el **Real Decreto-ley 19/2012**, de 25 de mayo, lo modificó con el objeto, básicamente, de (i) permitir la declaración de bienes o derechos adquiridos parcialmente con rentas declaradas y no declaradas, (ii) regular los efectos de una posible futura transmisión de los bienes y derechos afluídos, e (iii) incluir los casos en que la titularidad real de estos bienes o derechos no coincida con la jurídica.

Ahora se aprueba por la **Orden HAP/1182/2012**, de 31 de mayo (BOE de 4 de junio de 2012), el Modelo 750 que es el que se ha de utilizar para realizar la declaración tributaria especial. Esta Orden, además, contiene determinados aspectos que resuelven algunas de las dudas que plantea la regulación legal.

Se resumen a continuación los aspectos fundamentales de la declaración tributaria especial, a la luz de lo regulado tanto en los Reales Decretos-Ley como en la Orden ahora publicada:

1. NATURALEZA DE LA DECLARACIÓN

La Orden aclara que la declaración especial tiene la naturaleza de autoliquidación tributaria (el importe regularizado tiene la consideración de renta declarada), pero “sin que pueda entenderse que la misma conduce a la autoliquidación de obligaciones tributarias devengadas con anterioridad” a su presentación. Esto, junto con lo indicado en el preámbulo de la Orden, parece permitir concluir que la presentación de esta declaración no interrumpe la prescripción de ninguno de los impuestos y periodos impositivos afectados por la misma.

El que no sea una liquidación tributaria significa que puede estar sujeta a comprobación y verificación por las autoridades fiscales, aunque ha de señalarse que en la declaración lo que se exige es que se identifiquen, se valoren los bienes y derechos que se estarían regularizando y se indique su fecha de adquisición.

Además, se especifica que la declaración tendrá carácter reservado, si bien esta mención carece de verdadero contenido por su mera remisión al artículo 95 de la Ley General Tributaria, en el que se establece, de forma general, el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

2. DECLARANTES

Podrán acogerse a esta regularización los sujetos pasivos o contribuyentes del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (i) que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con rentas declaradas en estos impuestos, y (ii) que los hayan adquirido antes del 31 de diciembre de 2010, salvo en caso de ejercicios fiscales no coincidentes con años naturales, en los que deberán haberse adquirido antes del fin del último período cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012.

A estos efectos, será considerado titular quien tenga la titularidad jurídica de los bienes o derechos, pudiendo probarse dicha titularidad por cualquier medio admisible en derecho.

También se considera titular a estos efectos, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto-ley 19/2012, al “titular real” cuando el titular jurídico no sea residente en España y no coincida con el titular real, si llega a convertirse en titular jurídico antes de 31 de diciembre de 2013. El titular real se define como la persona o entidad que controle los bienes o derechos a través de entidades o instrumentos jurídicos o personas jurídicas que administren o distribuyan fondos. En este sentido:

- Como puede observarse, con esta regla especial parece que se pretende cubrir los supuestos de titularidades fiduciarias, trusts y figuras similares, e incluso, en determinados casos, podría incluirse bajo esta figura la tenencia de bienes o derechos a través de entidades con personalidad jurídica en territorios de baja o nula tributación.
- La referencia a instrumentos que “administren o distribuyan fondos” puede hacer pensar que esta regla especial solo se refiere a estructuras destinadas a la administración o distribución de efectivo, cuentas bancarias, depósitos y similares pero no, por ejemplo, para inmuebles u otros activos.

No obstante, esa no parece ser la intención del legislador ya que en el Anexo del Modelo que aprueba la Orden (en el que habrán de relacionarse los bienes y derechos aflorados), en la parte relativa a inmuebles exige expresamente que se indique si la titularidad jurídica y real de los mismos coincide; ello permite entender que esta regla especial también aplica a estructuras inmobiliarias en las que la titularidad jurídica y real no coinciden. Debe destacarse que el Anexo es similar para todos los bienes o derechos aflorados (salvo el efectivo) en este aspecto.

3. BIENES O DERECHOS QUE PUEDEN DECLARARSE

- Debe tratarse de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas y la declaración deberá hacerse por su valor de adquisición.

Como ha tenido ocasión de establecer el Real Decreto-ley 19/2012, podrán incluirse aquellos adquiridos parcialmente con rentas declaradas. En este último caso, se declarará la parte del valor de adquisición que se corresponda con rentas no declaradas.

- Los bienes o derechos deberán haberse adquirido antes del 31 de diciembre de 2010, salvo en caso de ejercicios fiscales no coincidentes con años naturales, en los que deberán haberse adquirido antes del fin del último período cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31/03/2012, fecha en la que entró en vigor el Real Decreto-ley 12/2012 (en adelante, para ambos casos, “Fecha de Titularidad”).
- Se establece expresamente que no podrán declararse los bienes o derechos transmitidos antes de la “Fecha de Titularidad”, cuando el importe obtenido se hubiera destinado a adquirir otros bienes o derechos que se están declarando en este procedimiento.
- Las cantidades depositadas en cuentas abiertas al crédito bancario y crediticio se declararán por el saldo total de la cuenta a la “Fecha de titularidad”. No obstante, es posible declarar el saldo de una fecha anterior cuando fuera mayor al anterior si la diferencia entre ambos saldos no se ha reinvertido en otro bien o derecho incluido en la declaración.
- En el caso del dinero en efectivo, se puede regularizar si:
 - Antes de presentar la declaración especial, se ha depositado el efectivo en una cuenta del declarante en entidad de crédito residente en España, en otro Estado miembro de la UE o en un Estado del EEE que haya suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria y que no se trate de jurisdicciones del alto riesgo, deficientes o no cooperativas según el Grupo de Acción Financiera Internacional; y
 - Se manifiesta expresamente en la declaración especial que la titularidad del efectivo es anterior a la “Fecha de titularidad”.

4. CUOTA TRIBUTARIA

10%

5. EFECTOS DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN ESPECIAL

Queda regularizada la situación tributaria de las rentas no declaradas del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no excedan del importe declarado correspondiente a los bienes o derechos incluidos en la declaración.

No tiene efecto en otros impuestos. Es decir, no se incluyen, entre otros, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el IVA, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto municipal sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana, etc.

6. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN ESPECIAL EN LAS FUTURAS DECLARACIONES O TRANSMISIONES DE LOS BIENES O DERECHOS DECLARADOS

El Real Decreto-ley 19/2012 ha establecido lo siguiente:

- El valor de adquisición de los bienes o derechos incluidos en la declaración especial será válido fiscalmente en relación con los impuestos a que se refiere dicha declaración.

No obstante, cuando el valor de mercado en la fecha de presentación de la declaración e ingreso del importe resultante de la misma sea inferior al referido valor de adquisición, las futuras pérdidas o rendimientos negativos solo serán computables en la medida en que superen la diferencia entre ambas magnitudes. Es decir, que esa pérdida de valor no será deducible en esos impuestos, debiendo considerarse el valor de mercado a la fecha de la presentación.

- En el caso de bienes o derechos adquiridos parcialmente con rentas declaradas, su valor a efectos fiscales se mantendrá en el que tenían antes de la presentación de la declaración especial. Esta regla impide, por tanto, actualizar el valor de estos bienes a efectos de futuras transmisiones.
- No son deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor de los bienes o derechos incluidos en la declaración especial, ni las pérdidas derivadas de transmisiones de dichos bienes o derechos a personas o entidades vinculadas (en los términos del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

7. MODELO DE DECLARACIÓN

La Orden aprueba el **Modelo 750** de declaración, en el que ha de detallarse la “base imponible” de cada tipo de bien. Los bienes se clasifican concretamente en: (i) inmuebles, (ii) bienes y derechos afectos a actividades económicas (excepto inmuebles), (iii) depósitos en cuentas corrientes o de ahorro (a la vista o a plazo) o financieras y cualquier otro tipo de

imposiciones en cuentas; (iv) valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios y (v) de la participación en fondos propios de entidades, (vi) efectivo; y, finalmente, (vii) otros bienes y derechos.

Se incluyen **anexos** en los que hay que detallar, entre otros:

- Porcentaje de titularidad.
- País.
- Fecha de adquisición, o fecha del saldo (esto último en caso de depósitos y similares), o fecha de apertura de la cuenta (en caso de efectivo).
- Valoración o importe que se declara (esto en caso de efectivo).
- Identificación de los activos: Cabe destacar que, en caso de valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades, además de su descripción es preciso identificar si son acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva o similares o si son otro tipo de valores.
- En todos los casos (salvo en el de efectivo), ha de indicarse si la titularidad jurídica y real coinciden o no.

La presentación de la declaración deberá realizarse por vía telemática y podrá efectuarla tanto el declarante como un tercero que le represente. La Orden regula las condiciones de esta presentación y permite expresamente que, a través de la dirección www.agenciatributaria.gob.es, se presente documentación adicional que respalde los datos de las partidas declaradas (en especial, documentación que permita probar la identificación de los bienes o derechos o su titularidad).

8. PLAZO DECLARACIÓN

El plazo de presentación de la declaración finalizará el 30 de noviembre de 2012. Antes de dicho plazo podrán presentarse complementarias.

La normativa no resuelve varias dudas, entre las que las más destacables son las siguientes:

8.1 Declaración de bienes de los que el declarante ya no sea titular

Como se ha indicado, la normativa permite declarar los bienes o derechos que sean titularidad de los declarantes, si los adquirieron antes de la Fecha de Titularidad. Ello permite entender que, como regla general, no pueden declararse bienes que, en el momento de presentar la declaración especial, ya no estén en el patrimonio del declarante.

No obstante, la Orden establece expresamente que no podrán declararse los activos adquiridos antes de la Fecha de Titularidad que hayan sido transmitidos antes de dichas fechas, cuando el importe obtenido haya sido destinado a la adquisición de otros bienes o derechos incluidos en la declaración.

Esta advertencia plantea la cuestión de si pueden declararse bienes adquiridos antes de la Fecha de Titularidad de los que el declarante ya no sea titular en la fecha de la declaración, si la transmisión de aquellos ha tenido lugar después de la Fecha de Titularidad, tanto en el supuesto de que se haya reinvertido en otros bienes o derechos, como cuando se haya mantenido el efectivo o se haya consumido el importe obtenido en la transmisión con anterioridad a la fecha de la presentación de la declaración.

Por ejemplo, si se adquirió un fondo con una renta no declarada de 100 en 2009, pero el fondo se ha transmitido en 2011, reinvirtiéndose el importe obtenido (110) en un nuevo fondo, este nuevo fondo no podrá ser declarado (por haber sido adquirido tras la Fecha de titularidad), pero, en principio, con esta regla, parece que sí se podría declarar el fondo adquirido en 2009 por su valor de adquisición. Esto no debería ocurrir en caso de que se haya mantenido el efectivo y fuera objeto de declaración, pero más dudas plantea el caso de que se haya consumido todo o parte del importe obtenido.

8.2 Declaración de bienes transmitidos con pérdidas

También sería conveniente que se aclarara qué ocurre con las rentas no declaradas que se destinaron a la adquisición de activos que, posteriormente, antes de la Fecha de Titularidad, fueron vendidos con pérdidas. Véase el ejemplo de un fondo adquirido en 2008 con rentas no declaradas por 100. Posteriormente, en 2010, el fondo se transmite por 90, importe que se reinvierte en un segundo fondo de 90 en 2010. En este caso, solo podrá declararse este segundo fondo, por 90. En principio, se estarían regularizando rentas no declaradas por 90, pero las rentas obtenidas y no declaradas reales fueron de 100 en 2008 y (10) en 2010.

Teniendo en cuenta los aspectos de la declaración especial que han sido comentados, cabe realizar algunos **comentarios adicionales**:

- No hay un pronunciamiento expreso acerca de si la declaración especial se convierte en la única posibilidad de aflorar, hasta 30 de noviembre de 2012, los patrimonios no declarados o si, por el contrario, el contribuyente o sujeto pasivo puede elegir por el método de regularización tradicional o por la declaración especial, alternativamente. Esta última parece ser la conclusión razonable.
- Dado que la declaración especial es una autoliquidación, puede entenderse que está sujeta a revisión administrativa en la que, por ejemplo, se compruebe el valor de adquisición declarado para los distintos bienes o derechos, su identificación o la fecha de adquisición. No obstante, habría sido deseable aclarar el alcance de la posible comprobación. En concreto, si en caso de que haya diferencias de criterio sobre cuál es el valor de adquisición de un bien, la diferencia se liquidará al 10% o, alternativamente, si se entenderá que la regularización no es correcta y procede exigir (total o parcialmente) los impuestos correspondientes a las rentas no declaradas (más intereses, recargo y eventuales sanciones).
- La deuda derivada de la declaración especial ha de pagarse, sin que se admita aplazamiento o fraccionamiento.

- Como se ha indicado, la declaración especial solo alcanza a tres impuestos. Sobre esta limitación, cabe subrayar que no afecta al Impuesto sobre el Patrimonio y que, con carácter general, este Impuesto generaba cuota a pagar hasta 2007, inclusive, ejercicio éste que en la actualidad está abierto a prescripción administrativa (hasta finales de junio de 2012) y penal.
- Se han anunciado medidas que endurecerán la posibilidad futura de regularizar patrimonios y rentas no declaradas, por la vía de (i) exigir a los residentes en España que informen sobre cuentas y valores situados en el extranjero, de forma que el incumplimiento de esta obligación generaría la imprescriptibilidad de los incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades; o (ii) de incrementar las sanciones en los supuestos en que resulte aplicable el régimen de incrementos no justificados de patrimonio en dichos impuestos.
- La declaración especial tiene efectos liberatorios (en caso de realizarse correctamente) únicamente respecto a los posibles delitos fiscales, sin que, en teoría, se cubran otros delitos como el de Blanqueo de Capitales. La Nota “Declaración Tributaria Especial y Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo” de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera del Ministerio de Economía y Competitividad, de 24 de mayo de 2012, establece que:
 - La declaración especial es compatible con la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo.
 - No obstante, para que exista blanqueo es preciso que los bienes objeto de blanqueo procedan de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.
 - Por lo tanto, no será preceptiva comunicación alguna cuando los bienes procedan o tengan su origen en eventuales infracciones tributarias que puedan reputarse regularizadas mediante la declaración especial.

Este aspecto debería ser convenientemente aclarado y regulado para otorgar la necesaria seguridad jurídica a los posibles declarantes.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica.

© Junio 2012. J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.