

Reflexiones de la Declaración Tributaria Especial

Después de la disposición adicional primera del Real Decreto 12/2012 de 30 de marzo establece la posibilidad de presentar una declaración tributaria especial con objeto de regularizar la situación tributaria respecto IRPF, IS e IRNR que correspondan a rentas no declaradas.

Recogía una serie de puntos que ahora la OM HAP/1182/2012 publicada en el BOE de 4 de junio de 2012, desarrolla.

Artículo 1 Naturaleza jurídica

La DTE constituye una declaración tributaria (art. 119LGT) *Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.*

No es una liquidación tributaria (art.101 y 128 LGT)

Participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias (120 LGT) pero no deriva de una obligación tributaria anterior.

13. Sin que la misma (la DTE) pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad”, pero ¿no éste precisamente el objetivo de la DTE?.

Entendemos que puede estar refiriéndose, a que estamos ante un nuevo tipo de declaración de un nuevo “impuesto” que se devenga en “este momento” y no generado por obligaciones tributarias anteriores, también podría hacer referencia a la no obligatoriedad de la presentación de esta autoliquidación al ser de carácter voluntario.

Artículo 2 Declarantes

Los titulares de bienes y derechos (veremos en el artículo 3 que bienes y derechos) la exposición de motivos nos establece que son quienes ostenten la titularidad real.

Son titulares quienes ostenten la titularidad jurídica de los bienes y derechos

No obstante si el titular jurídico es no residente y no coincida con el titular real, se podrá considerar al titular real como el titular siempre que ostente la titularidad jurídica antes de 31-12-2013.

3.Si para hacer coincidir antes del 31.12.13 la titularidad jurídica con la real fuera necesaria la disolución de la sociedad instrumental o alguna transmisión a los socios cual sería su tributación?

Entendemos que la disolución o la transmisión deberán tributar conforme a sus procedimientos normales de tributación, no vemos porque no debería ser así, lo que impone más carga fiscal

Son titulares reales las PF o PJ que tengan el control de los bienes a través de entidades o de instrumentos jurídicos o personas jurídicas que administre o distribuyan fondos.

1 .Que debe entenderse por sociedades instrumentales?

A pesar de que la orden no menciona el concepto “sociedades instrumentales” creemos que por lógica debe referirse a entidades con un uso ficticio o simulado, aquellas que realmente han sido creadas a través de mecanismos de ingeniería fiscal para reducir la tributación.

18. Si de acuerdo con la literalidad del segundo párrafo del art. 2.2 de la OM sólo podemos “obviar” la titularidad jurídica, en el sentido de aparente, de aquellas entidades “que administren o distribuyan fondos”, ¿qué ocurre cuando dichas entidades ostentes la titularidad jurídica de bienes inmuebles?

Bajo nuestro punto de vista en estos casos también habría que obviar la titularidad jurídica, ya que la finalidad en realidad es la misma.

2. Parece exigir tener el control de la entidad interpuesta para ser titular real ¿esta incurriendo en un exceso reglamentario, ya que el ap.6º de la DA no contempla nada acerca del control?

Según M .A. Salmerón “Mazars&asociados” podría estar incurriendo no sólo en este punto, sino incluso podría ser sobre su constitucionalidad, al haber regulado mediante real-decreto-ley determinadas materias que en principio están reservadas a la ley e incluso a la ley orgánica, que pasaría si una vez pagado se declarará la norma inconstitucional...

4. Puede el contribuyente, aun ostentando el control de la sociedad instrumental, optar por regularizar en base a sus acciones de ésta, independientemente de los bienes y derechos que puedan existir en el balance de la sociedad interpuesta?

Según un artículo de Ramón Ferrer (Profesor de Dº Tributario y Financiero) si la titularidad esta mediatizada por sociedades interpuestas los bienes a regularizar serán las acciones o participaciones en esas entidades, que posteriormente deberán imputarse en régimen de transparencia internacional. Otra cosa sería si la norma previera la imputación directa de bienes o derechos ostentados a través de sociedades interpuestas.

10. ¿Cómo regularizamos el saldo en una cuenta bancaria a nombre del socio procedente de ventas no declaradas por la sociedad o de gastos falsos? Si regularizamos de acuerdo con la titularidad jurídica de la cuenta bancaria, entonces la sociedad continuaría teniendo una contingencia fiscal, tanto por IS como quizás también por retenciones.

Cualquier regularización efectuada por una persona física vinculada con una persona jurídica puede levantar lógicas sospechas acerca de que las rentas no declaradas tenían su origen primigenio en la persona jurídica, lo cual podría dar lugar a múltiples contingencias.

Quizás valdría la pena sacar el dinero e ingresarlo en una nueva cuenta bancaria y así no tener que levantar sospechas hacia la sociedad, a efectos de comprobaciones posteriores?

El titular real de los bienes y derechos de rentas no declaradas no podrá presentar la DTE cuando previamente se haya iniciado un procedimiento de comprobación o investigación respecto de él o del titular jurídico de los bienes.

11. Si la nueva redacción del art. 180.2 de la LGT prevé que cuando la Administración tributaria estime que antes de la notificación de la iniciación del procedimiento de comprobación el contribuyente ya ha regularizado su situación tributaria “mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria” éste quedará exonerado de responsabilidad penal, entonces ¿por qué dice que “la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal”, es decir, si sólo el completo reconocimiento y pago redime de la responsabilidad penal, ¿qué sentido tiene continuar con el procedimiento de comprobación cuando la situación tributaria del contribuyente ha quedado regularizada por éste?

Según un artículo de Ramón Ferrer (Profesor de Dº Tributario y Financiero) ha de extenderse el efecto extintivo a la responsabilidad penal de los hipotéticos delitos contra la Hacienda Pública que en su caso se hubiese incurrido, con relación a los impuestos afectados, En este sentido, la regularización constituye un indulto penal o condonación administrativa de la sanción, sin que pueda hablarse de amnistía.

También comenta que como segundo efecto cierra el paso a una comprobación ulterior de periodos impositivos de 2010 y anteriores por el concepto de rentas no declaradas.

Artículo 3 Bienes y Derechos objeto de la declaración

Cualquier bien o derecho que se corresponda con rentas no declaradas del IRPF, IS y IRNR.

Adquirir la titularidad antes de 31 de diciembre de 2010

Excepción: el periodo impositivo no coincida con el año natural, que entonces deberá haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiese finalizado el 31 de marzo de 2012

No podrán declararse los bienes transmitidos antes del 31 de diciembre de 2010 o lo que dice la excepción, cuando el importe obtenido se hubiese destinado a la adquisición de otro bien.

Viene a significar que, para evitar duplicidades, al presentarse la declaración tributaria especial por el último bien o derecho declarable, no deberá presentar la declaración tributaria especial por el primer bien o derecho que le precede en el tiempo

19. El apartado 3 del art. 3 de la OM establece:

“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 31.12.10, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración”.

Por lo tanto, a sensu contrario, sólo que hubiese tenido el dinero no declarado un día en la cuenta bancaria, aunque después me lo haya gastado, puedo perfectamente presentar la DTE en base al saldo que tuve en ese día. Siendo así, buena parte de las rentas consumidas podrían ser también objeto de regularización.

La titularidad se acredita por cualquier medio de prueba.

5. Si los certificados expedidos por las entidades financieras serán presumiblemente el documento a utilizar de forma generalizada para la acreditación de los saldos bancarios a regularizar, ¿tendrán estos mismos documentos análoga fuerza probatoria cuando se pretenda alegar la prescripción?

El dinero en efectivo será suficiente la manifestación a través del modelo de la declaración de que se es titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010 o lo que indica la excepción anterior siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración se hubiera depositado en una cuenta a nombre del declarante en una entidad de crédito Española o de otro Estado con CDI.

15. Confirmación de que ni Andorra, ni Suiza, ni Liechtenstein, ni Mónaco sirven para abrir la cuenta con el dinero que se tiene en metálico.

Recordamos que en estos casos, se debe abrir cuenta en entidad de crédito Española, o de otro país de la unión europea con CDI o que forme parte del espacio económico europeo y que haya firmado acuerdo de intercambio de información

Es posible que a efectos de otros impuestos liquide mis saldos o depósitos en efectivo y los ingrese en una nueva cuenta Española, y así no tener que dar explicaciones más allá de la apertura de cuenta, o tendré que justificar igualmente su procedencia?

Artículo 4 Importe a declarar

Los bienes y derechos declarar por el valor de adquisición.

Los saldos en cuentas se declararan por el saldo total a 31 de diciembre de 2010 o excepción.

Podrá declararse con fecha anterior si el importe fuera mayor al de 31 de diciembre de 2010 (si la diferencia entre ambos importe no se ha destinado a adquirir otro bien).

El efectivo se valora por el importe que se deposite en la entidad de crédito.

20. Como los activos financieros suelen no permanecer quietos durante mucho tiempo, veamos qué pasaría en el siguiente ejemplo:

En el año 2008 se adquieren acciones con rentas no declaradas por un valor de adquisición de 1.000.000.-€, más tarde, durante el año 2009, son objeto de venta por 600.000.-€, procediendo inmediatamente a reinvertir el dinero obtenido en un depósito bancario que a 31.12.10 presenta un saldo de 630.000.-€.

En principio, parece que lo único que podemos regularizar es el saldo del depósito bancario a 31.12.10, es decir, 630.000.-€, pero siendo así, continuaría subsistiendo una contingencia fiscal, que incluso no sé si sería en relación a los 400.000.-€ de la pérdida de las acciones o sólo respecto de los 370.000.-€ de la diferencia existente entre la renta no declarada en el año 2008 y el saldo del depósito a 31.12.10, aunque ello ocultaría una especie de doble regularización solapada, ya que los 30.000.-€ de rendimiento de la cuenta bancaria también han sido renta oculta, al igual que el 1.000.000.-€ con que se adquirieron las acciones.

Tema muy delicado, Un activo financiero es el derecho que tiene quien lo posee a recibir del emisor flujos futuros de efectivo, por lo que como derecho que es lo declararía por su valor de adquisición 1.000.000 euros eliminando contingencias de flujos en su valor

8. Si el activo financiero adquirido con rentas ocultas ya se poseía a 31.12.06, ¿qué es lo que debemos regularizar?

- ¿Su valor de adquisición?
- ¿Su valor de adquisición y el saldo a 31.12.10 de sus rendimientos, suponiendo que éstos se hallen depositados en una cuenta bancaria?
- Solamente sus rendimientos pero a través de la regularización ordinaria regulada en el art. 179.3 LGT?

Siguiendo el criterio que hemos manifestado anteriormente, como derecho que es debería declararse por su valor de adquisición, de todas maneras dependerá del tipo de activo financiero del que estemos hablando.

Artículo 5 Cuantía a ingresar

El 10% de lo establecido en el artículo anterior.

17. En el caso de que como consecuencia de la comprobación de una DTE la Inspección aprecie diferencias, ¿estás serán regularizadas a razón del 10%, o por el contrario se levantarán actas de los impuestos dejados de pagar?

Entendemos que serán regularizadas al 10%

No se exigirá sanciones, intereses ni recargos.

Artículo 6 Efectos de la declaración

Los que presenten la DTE regularizarán su situación tributaria respecto al IRPF, al IS o al IRNR con el siguiente alcance:

6. ¿cuál es su objetivo?, ¿qué es lo que está aportando?

-Se entenderán regularizadas las rentas no declaradas.

-El importe tendrá la consideración de renta declarada a los efectos art 39 IRPF y 134 IS

-La presentación de la DTE y su ingreso no tendrá efecto alguno con otros impuestos.

21. es pacífico que la DTE no puede interrumpir la prescripción.

Entendemos que sí.

14. La imprescriptibilidad que pretende el anteproyecto de Ley de endurecimiento de las medidas contra el fraude en relación con aquellos bienes y derechos que no hubieran sido oportunamente declarados, ¿afectará también a los que ya tienen actualmente la prescripción ganada?

Artículo 7 Carácter reservado de la DTE

Reservado salvo a efectos del artículo 95

Artículo 8 Presentación

Modelo 750.-Autoliquidación e ingreso

Modelo D-750. Relación de bienes y derechos.

Modelos disponibles en formato electrónico y presentación será telemática.

Artículo 9 Condiciones para presentación

La DTE puede ser presentado por el declarante o un tercero representante (El declarante deberá disponer de NIF y certificado electrónico)

12. ¿Cuál debe ser la conducta del asesor fiscal en el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales ante aquel contribuyente del que habiendo tenido conocimiento de indicios de un posible delito contra la Hacienda Pública finalmente decide no regularizar o quizás hacerlo con la ayuda de otro asesor?

9. ¿Están capacitados los herederos para presentar la DTE en nombre del causante que ostentaba la titularidad de los bienes y derechos a 31.12.10?

La transmisión telemática del modelo deberá realizarse en la misma fecha que tenga lugar el ingreso!!

Artículo 10 Procedimiento para la presentación

-Realizar el ingreso en la entidad colaboradora (facilitando datos)

-Asignación de NRC

-Presentar la declaración telemática.

-La documentación adicional justificativa se presentará por Registro electrónico.

Artículo 11 Plazo de presentación

Finaliza el 30 de noviembre 2012(presentación e ingreso)

Otras cuestiones:

7. Compatibilidad de la TFI con la regularización especial, ¿cómo de regularizan las rentas no imputadas si el valor de adquisición no ha variado?

16. ¿Por qué no puede aplicarse la DTE en el caso de un sociedad con una deuda inexistente si dicha deuda se corresponde con un elemento del activo cuya titularidad se ostentaba a 31.12.10, y por lo tanto, ha sido adquirido con rentas no declaradas?

22. En ciertos casos pienso que la revelación de la existencia de una entidad en el extranjero con su sede de dirección efectiva en España puede comportar la atracción hacia nuestro país de su residencia fiscal, lo cual deberá ser cuidadosamente examinado antes de proceder al “destape”.