

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2012 (I). EL ELENCO DE MODIFICACIONES. LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA EXTRAORDINARIA

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

EXTRACTO

La presente colaboración, después de dar cuenta de las normas que durante el año 2012 han afectado al Impuesto sobre Sociedades, se centra en la regularización voluntaria extraordinaria de la situación fiscal mediante la declaración tributaria especial prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012.

Popularmente denominada amnistía fiscal, la regularización voluntaria extraordinaria de la situación fiscal es, ante todo, una operación de política fiscal de gran envergadura que incide en los impuestos personales, en las normas generales que rigen la aplicación de los tributos y en los aspectos sancionadores, incluso penales, inherentes a dicha aplicación.

No obstante el presente artículo se limita, en lo esencial, a analizar la declaración tributaria especial desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades, pero también sugiere que hubiera sido posible alcanzar semejantes resultados recaudatorios y de saneamiento fiscal mediante la declaración extemporánea prevista en la Ley General Tributaria, provista de los estímulos que han acompañado a dicha declaración tributaria especial.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, regularización voluntaria extraordinaria, declaración tributaria especial, amnistía fiscal y declaración extemporánea.

CORPORATE INCOME TAX OF 2012 (I). THE RANGE OF AMENDMENTS. THE EXTRAORDINARY VOLUNTARY REGULARIZATION

Eduardo Sanz Gadea

ABSTRACT

After analyzing the new regulations which have had an impact on the Corporate Income Tax throughout 2012, the instant collaboration is focused on the extraordinary voluntary regularization through the special tax return contained in the Royal Decree 12/2012.

Popularly known as «the tax amnesty», the extraordinary voluntary regularization is, above all, a major tax policy process which has an impact on personal taxes, on the Statutes governing the general tax principles, as well as certain aspects in the administrative and criminal proceedings, inherent to its application.

However, the present article is essentially limited to the analysis of the special tax return from a Corporate Income Tax perspective, but it also suggests that it would have been possible to achieve similar collection and tax consolidation results by way of the untimely tax return provided for in the General Tax Act, which contains the same incentives as the special tax return.

Keywords: Corporate Income Tax, extraordinary voluntary regularization, special tax return, tax amnesty and untimely tax return.

Sumario

1. Introducción
2. Síntesis de las novedades normativas y visión de conjunto
 - 2.1. Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (derogado por la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral)
 - 2.2. Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público
 - 2.3. Real Decreto-Ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo
 - 2.4. Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de activos inmobiliarios del sector financiero (derogado por la Ley 8/2012, de 30 de octubre)
 - 2.5. Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (derogado por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre)
 - 2.6. Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012
 - 2.7. Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral
 - 2.8. Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y el fomento de la competitividad
 - 2.9. Real Decreto-Ley 22/2012, de 20 de julio, por el que se adoptan medidas en materia de infraestructuras y servicios ferroviarios
 - 2.10. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude
 - 2.11. Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero
 - 2.12. Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito
 - 2.13. Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios
 - 2.14. Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica
 - 2.15. Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 (Ley 17/2012)
 - 2.16. Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación

- 2.17. Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, por la que se aprueba el modelo 250, Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español
 - 2.18. Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades
 - 2.19. Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre
3. La regularización voluntaria mediante la afloración de activos ocultos y la eliminación de pasivos ficticios
- 3.1. Normas e informes
 - 3.2. Incidencia de la declaración tributaria especial
 - 3.3. Visión de conjunto de la declaración tributaria especial: la equivalencia entre activos ocultos aflorados y rentas no declaradas
 - 3.4. Naturaleza y función de la declaración tributaria especial
 - 3.5. Los elementos constitutivos de la declaración tributaria especial
 - 3.6. Identificación de los bienes y derechos declarados y prueba de su titularidad
 - 3.7. Bienes y derechos financiados con rentas declaradas correspondientes a obligaciones tributarias prescritas
 - 3.8. Bienes y derechos determinantes de rentas en régimen de atribución, imputación, o transparencia fiscal internacional
 - 3.9. Efectos fiscales de la declaración tributaria especial
 - 3.10. Régimen fiscal de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial
 - 3.11. La afloración contable y sus efectos fiscales subsidiarios
 - 3.12. Aspectos constitucionales
 - 3.13. La obligación de informar sobre activos extranjeros y su relación con la declaración tributaria especial
 - 3.14. Regularizaciones voluntarias extraordinarias precedentes
 - 3.15. Aspectos penales de la declaración tributaria especial

NOTA: Silvia LÓPEZ RIBAS ha tenido la amabilidad de leer el texto y formular valiosas sugerencias. Los errores que pudieran haberse cometido son de la exclusiva responsabilidad de su autor.

«Querer hacer del capitalismo una moral, sería hacer del mercado una religión, y de la empresa un ídolo. Esto es precisamente lo que se trata de impedir. Si el mercado llegara a ser una religión, sería la peor de todas, la del becerro de oro. Y la más ridícula de las tiranías, la de la riqueza»

COMTE-SPONVILLE. *Le capitalisme est-il-moral*, pág. 92

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 2012 ha sido pródigo en normas concernientes al Impuesto sobre Sociedades, como así lo demuestra la enumeración contenida en el apartado siguiente, si bien su importancia es muy desigual.

Así, la limitación a la deducción de intereses contenida en la nueva redacción del artículo 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) afecta al núcleo duro del impuesto y abre la puerta a consideraciones que rozan con ciertos principios básicos de la imposición. Sin duda es una de las reformas más trascendentes que ha conocido el TRLIS.

La actualización de balances, sorprendente en un entorno de estabilidad monetaria, suscita la nostalgia de tiempos que se remontan al Texto Refundido de la Ley sobre Regularización de Balances de 1964. Más allá de su incidencia fiscal, se advierte su impacto en la normativa contable.

La llamada amnistía fiscal, sin apenas incidir en el TRLIS, implica una operación de largo alcance que estimula las más diversas reflexiones, desde las puramente tributarias hasta las concernientes a su encaje constitucional, pasando por las de naturaleza penal. Y en un ambiente internacional de arrinconamiento de los paraísos fiscales no podrá pasar desapercibido el régimen excepcional de repatriación de beneficios en 2012.

Sin embargo, tanto la actualización de balances como la llamada amnistía fiscal y las normas sobre repatriación de beneficios, pese a su complejidad técnica, no afectan a aspectos estructurales del Impuesto sobre Sociedades, como tampoco lo hacen un conjunto de medidas limitativas de la deducción de ciertos gastos, principalmente los de amortización, o subsidiarias de la reforma y saneamiento del sistema financiero, o, en fin, que potencian el efecto recaudatorio del pago a cuenta.

En una colaboración anterior¹ se examinó todo lo concerniente a la limitación de la deducción de gastos financieros, si bien algunos aspectos de la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 16 de julio de 2012, no fueron comentados. La presente colaboración se centra en la

¹ «Restricción y limitación a la deducción de intereses en el Impuesto sobre Sociedades», *RCyT*. CEF, n.º 355 (octubre 2012), págs. 47-104.

llamada amnistía fiscal, más propiamente regularización voluntaria extraordinaria, y otras venideras procurarán abordar el resto de las materias más relevantes.

2. SÍNTESIS DE LAS NOVEDADES NORMATIVAS Y VISIÓN DE CONJUNTO

2.1. REAL DECRETO-LEY 3/2012, DE 10 DE FEBRERO, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA DEL MERCADO LABORAL (DEROGADO POR LA LEY 3/2012, DE 6 DE JULIO, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA DEL MERCADO LABORAL)

Establece incentivos fiscales para las empresas que realicen contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores (art. 4.4).

2.2. REAL DECRETO-LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO

2.2.1. Medidas aplicables exclusivamente a los periodos impositivos iniciados dentro de 2012 y 2013

- Limitación de la partida fiscalmente deducible del artículo 12.6 al 1 % de la base de cálculo (art. 1. Primero. Uno).
- Limitación de la partida fiscalmente deducible del artículo 89.3 no imputable a bienes y derechos adquiridos al 1 % de la base de cálculo (art. 1. Primero. Dos).
- El límite respecto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades previsto en el artículo 44 pasa del 35 al 25 %, y el del 60 al 50 %. El límite se aplicará también respecto de la deducción por reinversión, quedando así exceptuado lo previsto en el último párrafo del artículo 42.1 (art. 1. Primero. Tres).
- Establecimiento de un sistema de pago a cuenta especial para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios exceda de 20 millones de euros (art. 1. Primero. Cuatro).

2.2.2. Modificaciones del TRLIS

- Nueva letra h) del artículo 14.1 que rechaza la deducción de intereses asociados a ciertas operaciones (art. 1. Segundo. Uno).

- Nueva redacción del artículo 20, por la que se establece un límite objetivo a la deducción de intereses del 30% sobre el beneficio operativo (art. 1. Segundo. Dos).
- Adición de un nuevo párrafo al artículo 21.2 con la finalidad de introducir un criterio de proporcionalidad respecto de la exención de plusvalías de fuente extranjera (art. 1. Segundo. Tres).
- Ampliación del plazo de aplicación de saldos pendientes de la deducción para incentivar la realización de determinadas actividades previsto en el artículo 44.1 de 15 a 18 años (art. 1. Segundo. Cuatro). Este plazo se aplica también a las deducciones pendientes de aplicar al inicio del primer periodo impositivo comenzado a partir de 1 de enero de 2012 (nueva disp. trans. trigésimo sexta).
- Adición de una nueva imputación, con el número 1.º de la letra b) del artículo 48, a los socios por parte de las agrupaciones de interés económico europeas, relativa a los gastos financieros netos afectados por el artículo 20 (art. 1. Segundo. Cinco).

2.2.3. Gravamen especial de repatriación de beneficios en 2012

Gravamen del 8% respecto de los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de la participación en entidades no residentes en territorio español sujetas a regímenes fiscales privilegiados, devengadas en 2012, a cuyo efecto se añade la disposición adicional decimoquinta (art. 1. Tercero. Uno).

2.2.4. Derogación de la libertad de amortización

- Derogación del régimen de libertad de amortización contemplado en la disposición adicional undécima (disp. derog. única).
- Régimen transitorio respecto de las inversiones realizadas antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, a cuyo efecto se añade la disposición transitoria trigésimo séptima (art. 1. Tercero. Dos).

2.2.5. Afloración de activos ocultos

Gravamen especial del 10% relativo a la afloración de activos ocultos (disp. adic. primera).

2.3. REAL DECRETO-LEY 14/2012, DE 20 DE ABRIL, DE MEDIDAS URGENTES DE RACIONALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO EN EL ÁMBITO EDUCATIVO

- Modificación del artículo 1. Primero. Cuatro del Real Decreto-Ley 12/2012, concerniente al pago fraccionado (disp. final segunda. Primero).

- Modificación de la disposición adicional decimoquinta del TRLIS, según redacción establecida por el Real Decreto-Ley 12/2012, relativa al gravamen especial sobre la repatriación de beneficios (disp. final segunda. Segundo).

2.4. REAL DECRETO-LEY 18/2012, DE 11 DE MAYO, SOBRE SANEAMIENTO Y VENTA DE ACTIVOS INMOBILIARIOS DEL SECTOR FINANCIERO (DEROGADO POR LA LEY 8/2012, DE 30 DE OCTUBRE)

- Establece la aplicación del régimen de diferimiento del capítulo VIII del título VII del TRLIS en relación con las operaciones de aportación de activos a las sociedades para la gestión de activos (art. 8).
- Establece una exención del 50% respecto de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles de naturaleza urbana realizadas entre el día 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012 (disp. final primera).

2.5. REAL DECRETO-LEY 19/2012, DE 25 DE MAYO, DE MEDIDAS URGENTES DE LIBERALIZACIÓN DEL COMERCIO Y DE DETERMINADOS SERVICIOS (DEROGADO POR LA LEY 12/2012, DE 26 DE DICIEMBRE)

Añade dos apartados a la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, concerniente a la declaración tributaria especial, para regular la divergencia de titularidades, y el régimen de los bienes y derechos declarados (disp. final tercera).

2.6. LEY 2/2012, DE 29 DE JUNIO, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2012

- Establece la tabla de coeficientes de corrección monetaria (art. 62).
- Regula el pago fraccionado relativo a 2012 (art. 63).
- Fija los porcentajes de retención e ingreso a cuenta en los ejercicios 2012 y 2013 mediante la adición de una disposición adicional decimocuarta al TRLIS (art. 64).

2.7. LEY 3/2012, DE 6 DE JULIO, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA DEL MERCADO LABORAL

Da nueva redacción al artículo 43 del TRLIS, relativo a incentivos para la contratación laboral (disp. final decimoséptima).

2.8. REAL DECRETO-LEY 20/2012, DE 13 DE JULIO, DE MEDIDAS PARA GARANTIZAR LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y EL FOMENTO DE LA COMPETITIVIDAD

- Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (art. 26. Primero. Uno).
- Limitación a la deducción del fondo de comercio financiero (art. 26. Primero. Dos).
- Limitación a la deducción del inmovilizado intangible (art. 26. Primero. Tres).
- Modificación del pago fraccionado (art. 26. Segundo).
- Modificación del artículo 20 del TRLIS, concerniente a la limitación general a la deducción de intereses (art. 26. Tercero).
- Gravamen especial de repatriación de beneficios, mediante la adición de la disposición adicional decimoséptima al TRLIS (art. 26. Cuatro).

2.9. REAL DECRETO-LEY 22/2012, DE 20 DE JULIO, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS EN MATERIA DE INFRAESTRUCTURAS Y SERVICIOS FERROVIARIOS

Extiende el régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS a las operaciones de reestructuración y racionalización del sector ferroviario (arts. 1.6 y 2.10).

2.10. LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE, DE MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA Y DE ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA FINANCIERA PARA LA INTENSIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN LA PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

- Modifica el artículo 134 del TRLIS, añadiendo un nuevo apartado por el que se establece una nueva presunción de renta obtenida basada en el incumplimiento de la obligación de informar sobre activos situados en el extranjero (art. 4).
- Establece un régimen sancionador especial en relación con la renta referida anteriormente (disp. adic. primera).
- Regula el régimen de aplicación en el tiempo de la nueva presunción (disp. adic. segunda).

2.11. LEY 8/2012, DE 30 DE OCTUBRE, SOBRE SANEAMIENTO Y VENTA DE LOS ACTIVOS INMOBILIARIOS DEL SECTOR FINANCIERO

- Aplica el régimen fiscal del capítulo VII del título VIII del TRLIS a las transmisiones de activos que deban realizarse a las sociedades para la gestión de activos.
- Reproduce la exención parcial establecida en el Real Decreto-Ley 18/2012, al que deroga.

2.12. LEY 9/2012, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE REESTRUCTURACIÓN Y RESOLUCIÓN DE ENTIDADES DE CRÉDITO

- Establece la exención del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria mediante la asimilación al régimen del Fondo de Garantía de Depósito (art. 52.6).
- Establece el régimen fiscal de los Fondos de Activos Bancarios mediante su asimilación al régimen de las Instituciones de Inversión Colectiva (disp. adic. decimoséptima y disp. final decimoséptima).

2.13. LEY 12/2012, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES DE LIBERALIZACIÓN DEL COMERCIO Y DE DETERMINADOS SERVICIOS

Incorpora un nuevo párrafo al apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, al objeto de regular los efectos fiscales de las transmisiones de los bienes y derechos declarados en la declaración tributaria especial a favor de su verdadero titular (disp. final tercera).

2.14. LEY 16/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE ADOPTAN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS DIRIGIDAS A LA CONSOLIDACIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS Y AL IMPULSO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

- Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades (art. 7).
- Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo (art. 8).
- Actualización de balances (art. 9).

- Aplicación del régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS a las transmisiones realizadas en cumplimiento de las normas sobre reestructuración bancaria (disp. adic. tercera).
- Derogación de los artículos 49 y 50.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (disp. derog. única.2).
- Limitación a la deducción relativa a determinadas indemnizaciones derivadas de la extinción de contratos de servicios laborales o mercantiles, mediante la adición de una nueva letra i) al artículo 14.1 del TRLIS (disp. final Primera. Primero. Uno y Tres).
- Regulación de la obligación de retener en relación con los premios de lotería, mediante la adición de una nueva letra f) al apartado 4 y una letra c) al apartado 6, ambos del artículo 140 del TRLIS (disp. final Primera. Primero. Dos).
- Supresión del régimen especial de devengo de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), del artículo 27.2 del TRLIS (disp. final Primera. Segundo. Uno).
- Supresión del pago fraccionado para las entidades que tributan al 1% o al 0%, mediante la incorporación de un párrafo al artículo 45.1 del TRLIS (disp. final Primera. Segundo. Dos).
- Modificación del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, mediante nueva redacción del artículo 53.2 del TRLIS (disp. final Primera. Segundo. Cuatro).
- Modificación puntual del régimen del arrendamiento financiero, mediante nueva redacción del artículo 115.11 y derogación del apartado 4 del artículo 48, ambos del TRLIS (disp. final Primera. Segundo. Cinco, Tres y Seis).
- Modificación de la regulación del pago fraccionado establecida por el artículo 1 del Real Decreto-Ley 12/2012 (disp. final Séptima).
- Modificación de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMI, incidiendo esa modificación en el régimen fiscal (disp. final Octava).

2.15. LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2013 (LEY 17/2012)

- Determinación de los coeficientes de corrección monetaria (art. 64).
- Pago fraccionado (art. 65).

- 2.16. ORDEN HAP/1182/2012, DE 31 DE MAYO, POR LA QUE SE DESARROLLA LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO, SE APRUEBAN CUANTAS MEDIDAS RESULTAN NECESARIAS PARA SU CUMPLIMIENTO, ASÍ COMO EL MODELO 750, DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL, Y SE REGULAN LAS CONDICIONES GENERALES Y PROCEDIMIENTO PARA SU PRESENTACIÓN

Constituye la regulación reglamentaria de la regularización voluntaria extraordinaria encauzada mediante la declaración tributaria especial.

- 2.17. ORDEN HAP/1181/2012, DE 31 DE MAYO, POR LA QUE SE APRUEBA EL MODELO 250, GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL

- 2.18. RESOLUCIÓN DE 16 DE JULIO DE 2012, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, EN RELACIÓN CON LA LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Desarrolla la limitación a la deducción de gastos financieros prevista en el artículo 20 del TRLIS.

- 2.19. REAL DECRETO 1558/2012, DE 15 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE ADAPTAN LAS NORMAS DE DESARROLLO DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA A LA NORMATIVA COMUNITARIA E INTERNACIONAL EN MATERIA DE ASISTENCIA MUTUA, SE ESTABLECEN OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO, Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1794/2008, DE 3 DE NOVIEMBRE

Añade al Reglamento General aprobado por el Real Decreto 1065/2007 los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis, que desarrollan la nueva presunción de renta establecida por la Ley 7/2012 (art. 2).

3. LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA MEDIANTE LA AFLORACIÓN DE ACTIVOS OCULTOS Y LA ELIMINACIÓN DE PASIVOS FICTICIOS

3.1. NORMAS E INFORMES

Bajo el título de «Declaración tributaria especial», la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 establece un régimen fiscal basado en la declaración de bienes y derechos previamente ocultados cuyo efecto práctico, en el Impuesto sobre Sociedades, es enervar la presunción de renta que el artículo 134 del TRLIS infiere de los bienes y derechos no contabilizados y de los pasivos ficticios, viniendo obligado el contribuyente a ingresar una cuantía igual al 10% del valor de adquisición de aquellos bienes y derechos. De esta manera, el obligado tributario procedería a *regularizar su situación tributaria*.

La disposición final tercera del Real Decreto-Ley 19/2012 ha añadido dos nuevos apartados a la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, al objeto de regular el supuesto de divergencia entre las titularidades real y aparente de los bienes y derechos ocultados, y el régimen de los activos aflorados en relación con las obligaciones tributarias venideras.

La Ley 12/2012 ha incorporado un nuevo párrafo al apartado 6 de la disposición adicional primera al objeto de precisar los efectos fiscales de las transmisiones necesarias para aunar titularidad real y aparente.

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 ha sido desarrollada por la Orden de 31 de mayo de 2012, que fue precedida del preceptivo informe del Consejo de Estado aprobado el 24 de mayo de 2012.

Dos informes, de fecha 27 de junio y 11 de octubre de 2012, de la Dirección General de Tributos, han dado a conocer el criterio administrativo respecto de casi todas las cuestiones relevantes, y dos notas de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, de 11 y 24 de mayo de 2012, han abordado lo concerniente al delito de blanqueo de capitales.

El artículo 4 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ha modificado el artículo 134 del TRLIS, en sintonía con el objeto y finalidad práctica de la declaración tributaria especial.

Finalmente, la disposición adicional única de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, ha establecido la relación entre la declaración tributaria especial y el delito fiscal.

Visto, desde la comodidad del comentarista, el conjunto de normas que han regulado la regularización voluntaria extraordinaria canalizada a través de la declaración tributaria especial o que, de una u otra manera, han incidido sobre la misma, es fácil advertir que tanto la Ley 7/2012 como la Ley Orgánica 7/2012 deberían haberla precedido, pues, como más adelante se verá, la primera contiene un fuerte estímulo, por vía punitiva, para regularizar los activos extranjeros ocultos, y la segunda ha despejado las dudas, no injustificadas, que se cernían en aquellos supuestos en los

que la declaración tributaria especial contuviera elementos indiciarios de la comisión de un delito fiscal, arrinconando así un obstáculo muy relevante para decidir su presentación.

También es fácil advertir que las dos modificaciones de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, el intenso contenido normativo de la Orden relativa a la declaración tributaria especial, así como las numerosas dudas que ha debido resolver la Dirección General de Tributos, se prestan al reproche de déficit de seguridad jurídica.

Seguramente ese reproche tiene un cierto fundamento, pero no debería dejarse de lado que una regularización voluntaria extraordinaria es, por esencia, un cuerpo extraño que se aloja temporalmente en un sistema, más o menos coherente, y de ahí que no sea fácil lograr la sintonía con el mismo. Los más veteranos recordarán que la regularización voluntaria promovida por la Ley 50/1977 tampoco estuvo exenta de dificultades, a pesar de que contó con un amplísimo consenso político y social.

Es posible que tal déficit no se hubiera producido, o hubiera sido menor, si la regularización voluntaria se hubiera encauzado por medio de la declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, pues la misma es el cauce ordinario para regularizar voluntariamente, pero la autoridad fiscal prefirió crear un nuevo cauce fundamentado en la afloración de los bienes y derechos en los que se materializó la renta no declarada, antes que en la propia renta no declarada.

Tal vez detrás de esa decisión se hallaba la experiencia de las regularizaciones extraordinarias voluntarias limitadas acometidas por Alemania, Grecia, Italia, Bélgica, y Portugal, todas ellas basadas en la afloración de los capitales derivados de las rentas no declaradas ocultados en el extranjero si bien a tipos de gravamen sensiblemente diferentes ya que han oscilado desde el 25 % en Alemania a tipos inferiores al 10 % en los restantes países², o el convencimiento de que la identificación de los activos ocultos procuraba un estímulo regularizador basado en la comfortable impresión psicológica de la ubicación de los productos de la defraudación en el circuito de la legalidad, o la intuición de que el cauce regularizador ordinario, aun eventualmente despojado de recargos e intereses de demora, no sería atractivo, o, en fin, una previsión recaudatoria más lisonjera basada en una estimación de los activos ocultos, básicamente en cuentas extranjeras, que el ulterior reconocimiento de la prescripción en el primer informe de la Dirección General de Tributos ha debido recortar sensiblemente.

Agua pasada no mueve molino, pero si la reflexión de constitucionalidad que más adelante se ofrece es acertada, el cauce ordinario para la regularización voluntaria todavía habrá de jugar un papel.

3.2. INCIDENCIA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

El interés técnico suscitado por la declaración tributaria especial tuvo su instante culminante el día 30 de noviembre de 2012. Hasta ese día los convocados hubieron de reflexionar respecto de

² *Improving Access to Bank Information*. OECD (2007). El autor agradece a BUSTOS, J.A. la documentación que le ha facilitado sobre el particular.

la conveniencia de acudir a la cita. Sin embargo, la declaración tributaria especial no agota su incidencia en esa fecha, pues sus efectos se proyectarán en relación con procedimientos de inspección tributaria que se iniciarán después de esa fecha, y también respecto de las rentas imputables a los bienes y derechos declarados devengadas después de esa fecha. Únase a ello que sobre la misma pende un recurso de inconstitucionalidad, y que el intenso debate de política fiscal que la ha acompañado invita a recordar los precedentes, para concluir que, pese a los entecos frutos recaudatorios cosechados, hay vida para la declaración tributaria especial después del 30 de noviembre de 2012.

Aun cuando a la declaración tributaria especial pueden acogerse los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, la realidad es que está proyectada, básicamente, sobre contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³, como así lo atestigua la lectura de los dos informes que la Dirección General de Tributos ha emitido. No obstante, la presente colaboración se centra en los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y se limita a comentar los puntos más relevantes que, en relación con dicho tributo, presenta la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, y se ordena de la siguiente manera:

- Naturaleza y función de la declaración tributaria especial.
- Elementos constitutivos.
- Identificación de los bienes y derechos.
- Incidencia de la prescripción.
- Bienes y derechos en régimen de imputación o atribución.
- Efectos en relación con la obligación tributaria.
- Régimen de los bienes y derechos declarados.
- Afloración contable.
- Aspectos constitucionales.
- Relación con la obligación de información sobre activos extranjeros.
- Regularizaciones precedentes.
- Aspectos penales.

Señalar, finalmente, que la declaración tributaria especial ha concitado la publicación de obras y artículos que han contribuido eficazmente a facilitar el entendimiento de tan delicada materia⁴.

³ Según fuentes oficiales acudieron a la regularización alrededor de 30.000 personas físicas y 618 sociedades.

⁴ Pueden citarse, entre otras, *La llamada amnistía fiscal* (CAZORLA PRIETO, L. M.), *La amnistía fiscal* (MARTÍN FERNÁNDEZ, J.), *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal* (BADAS CERZO, J. y MARCO SANJUAN, J. A.), obras en las que se hace generosa cita de la bibliografía disponible.

3.3. VISIÓN DE CONJUNTO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL: LA EQUIVALENCIA ENTRE ACTIVOS OCULTOS AFLORADOS Y RENTAS NO DECLARADAS

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 pretende ofrecer inmunidad fiscal respecto de las irregularidades cometidas mediante la ocultación de rentas en los impuestos y periodos impositivos afectados a cambio de una cantidad igual al 10% del valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos con cargo a esas rentas. La inmunidad se proyecta respecto de la cuota, las sanciones y los intereses de demora.

La forma técnica de otorgar esa inmunidad fiscal es considerar *renta declarada* el *importe declarado*, el cual está constituido por el valor de adquisición de los bienes y derechos de los que el sujeto pasivo sea titular *con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor* del Real Decreto-Ley 12/2012 (31 de diciembre de 2010 para periodos impositivos coincidentes con el año natural). Se trata, bien se ve, de una equivalencia en la que, a partir del valor de adquisición de bienes y derechos ocultados y ahora aflorados, se identifica la renta no declarada que, ahora, se tiene por regularizada en virtud de la acción sanadora de la declaración tributaria especial. En este sentido la declaración tributaria especial es un cauce extraordinario para la regularización voluntaria.

Véase que, a diferencia del cauce ordinario de regularización, esto es, la declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, ya sea única o complementaria de otra anterior, en la que se declaran rentas anteriormente ocultadas, en la declaración tributaria especial se declaran bienes y derechos ocultos, eso sí, adquiridos con cargo a rentas anteriormente no declaradas. Este enfoque ha sido la principal causa de las incertidumbres que, inicialmente, suscitó la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

En efecto, ni todos los bienes y derechos ocultos proceden de rentas no declaradas ni todas las rentas no declaradas determinan la existencia de bienes y derechos ocultos, de manera que no necesariamente se produce la equivalencia referida. Así, no se produce, en los siguientes casos:

- Los bienes y derechos ocultos han sido financiados con fuentes distintas a la renta no declarada. Por ejemplo, aportaciones no contabilizadas (Impuesto sobre Sociedades), adquisiciones por donación herencia o legado (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- Los bienes y derechos ocultos, adquiridos con rentas no declaradas, han sido distribuidos, total o parcialmente, a los socios (Impuesto sobre Sociedades) o han sido consumidos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- Los bienes y derechos inicialmente financiados con renta no declarada se transmitieron sufriendo pérdidas, de manera tal que los bienes y derechos a 31 de diciembre de 2010 reflejan el saldo de rentas positivas y negativas no declaradas.

Por otra parte, el referido enfoque no ofrecía al obligado tributario la seguridad de que, ante el descubrimiento de una renta no declarada, en el contexto de un procedimiento de inspección tributaria, operaría la inmunidad fiscal. Así, podría temerse que no operaría cuando:

- La renta no declarada fuera detectada por un método distinto del descubrimiento del activo oculto.
- La renta no declarada fuera detectada descubriendo un activo ocultado no comprendido entre los declarados por cuanto tal activo se transmitió y se adquirió otro también ocultado y comprendido entre los declarados.

En fin, el referido enfoque casaba mal con las aspiraciones de los sujetos pasivos cuyos bienes y derechos ocultos procedían, total o parcialmente, de rentas no declaradas correspondientes a obligaciones tributarias prescritas, de disfrutar del efecto extintivo de la prescripción.

La Orden y los dos informes de la Dirección General de Tributos representan, en bastantes aspectos, un esfuerzo para superar las tres debilidades insitas en la regulación original de la declaración tributaria especial.

Más allá de las deficiencias de técnica jurídica que los expertos puedan hallar en esos instrumentos jurídicos, es de justicia reconocer el gran esfuerzo que su implementación ha debido suponer para los órganos técnicos responsables, y también que destilan la voluntad del Ejecutivo de dar seguridad jurídica y transmitir confianza a los contribuyentes convocados, tarea nada fácil si se repara en el rechazo que la operación suscitó entre colectividades de diversa naturaleza altamente concernidas por la operación de regularización⁵.

Y es así como desde una ecuación de equivalencia expresada en la igualdad *valor de adquisición de ocultos (31 de diciembre de 2010) = rentas no declaradas*, que es la que late tras la literatura del Real Decreto-Ley 12/2012, se ha transitado hacia otra en la que *valor de adquisición de ocultos (31 de diciembre de 2010) – valor de adquisición de ocultos prescritos = rentas no declaradas – pérdidas derivadas de la transmisión de activos ocultos – rentas no declaradas distribuidas o consumidas – rentas no declaradas prescritas*, que es la que se desprende de la Orden y de los dos informes de la Dirección General de Tributos, como más adelante se expone, pero no para todos los bienes y derechos.

Y no es una transición menor, porque la base de cálculo de la cuota derivada de esta singular declaración tributaria ya no será en todos los casos el valor de adquisición de los bienes y derechos ocultos a 31 de diciembre de 2010, tal y como se desprendía del Real Decreto-Ley 12/2012, sino ese valor de adquisición minorado en el importe de los bienes y derechos ocultos correspondientes a rentas prescritas, y aumentado en el importe de las rentas no declaradas consumidas.

⁵ Informe emitido por la Asociación Española de Asesores Fiscales, apartado introductorio.

El dictamen del Consejo de Estado, con la vista puesta en el Real Decreto-Ley 12/2012, describe la equivalencia que en el mismo se contiene de manera sencilla, afirmando que «mediante la presentación de la citada declaración, los contribuyentes (...) que sean titulares de bienes y derechos que no se correspondan con las rentas declaradas (...) verán regularizada su situación fiscal en los citados impuestos contra el pago de un porcentaje del valor de adquisición de los citados bienes y derechos», pero esta equivalencia y las consecuencias que de la misma se derivan han quedado matizadas por la Orden y los dos informes de la Dirección General de Tributos, que, como se ha indicado, han abierto el paso a otra equivalencia distinta, cuyas principales manifestaciones son la exclusión de la base de cálculo del valor de adquisición de los bienes y derechos financiados con cargo a rentas no declaradas prescritas, la posibilidad de declarar saldos de cuentas bancarias superiores a los mantenidos ocultos a 31 de diciembre de 2010, y la posibilidad de declarar importes correspondientes a bienes y derechos transmitidos financiados con rentas no declaradas cuyo precio de adquisición fue aplicado al consumo. Todo esto se explica más adelante.

La casuística que se adivina es de tal amplitud, y los criterios interpretativos contenidos en los dos informes de la Dirección General de Tributos, básicos para abordar con garantías la materia, de tal sutileza, que el lector ya habrá advertido que el terreno por el que ha de transitar es realmente abrupto, por lo que el autor solicita su benevolencia, y estimula su cautela.

3.4. NATURALEZA Y FUNCIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Es inusual que una Orden efectúe un pronunciamiento sobre la naturaleza del régimen fiscal que desarrolla y mucho menos sobre un elemento del mismo, pero el artículo 1 de la Orden establece que la declaración tributaria especial es una «declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria (...) y que participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria, sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad».

Ese pronunciamiento normativo rebasa el ámbito de la declaración tributaria especial para adentrarse en el del régimen de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, del cual dicha declaración no es sino un elemento, con la pretensión de fijar su naturaleza jurídica mediante la técnica de resaltar los puntos de convergencia y divergencia con las figuras tributarias afines reguladas en la Ley General Tributaria, a saber, las declaraciones y las autoliquidaciones.

El artículo 1 de la Orden se esfuerza, mediante dos oraciones adversativas, en señalar lo que separa a la declaración tributaria especial de declaraciones y autoliquidaciones ordinarias, olvidando, tal vez, que la misma es el cauce de una regularización voluntaria de la situación fiscal, como así se afirma en su exposición de motivos, si bien limitada al supuesto de rentas no declaradas materializadas en bienes y derechos ocultos, y que, por ello, cumple una función paralela a

la de la declaración extemporánea, ya sea única o complementaria, en el sentido de los artículos 27 y 122 de la Ley General Tributaria.

¿Por qué el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas ha sentido la necesidad de un pronunciamiento que, normalmente, corresponde a la doctrina?

Seguramente para contribuir a fomentar la confianza de los sujetos pasivos convocados, descartando interpretaciones apresuradas adversas a aceptar los efectos liberatorios de la declaración tributaria especial, en particular las que habían postulado una suerte de comprobación intensificada de la misma.

3.4.1. La disposición adicional primera no determina una deuda tributaria relativa al Impuesto sobre Sociedades (o del IRPF o del IRNR)

El artículo 119 de la Ley General Tributaria considera declaración tributaria a «todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos, y el artículo 120 que las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo (...) realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación (...)».

La declaración tributaria especial puede ser subsumida sin dificultad en el artículo 119 de la Ley General Tributaria, pero no en el 120 porque la cantidad autoliquidada no responde a la liquidación de un tributo, en particular del Impuesto sobre Sociedades. Ciertamente la declaración tributaria especial contiene el cálculo de una cantidad a ingresar, pero esa cantidad no es deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades, por más que según el artículo 5 de la Orden señala que «la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota del (...) Impuesto sobre Sociedades». La declaración tributaria especial no contiene una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, sencillamente porque lo que en ella se liquida no responde al hecho imponible de dicho tributo.

3.4.2. La disposición adicional primera no ha creado un nuevo tributo

El régimen de la disposición adicional primera determina una cuota que se calcula aplicando un porcentaje al valor de adquisición de los bienes y derechos anteriormente ocultados y, ahora, aflorados mediante la declaración tributaria especial. Se trata, por tanto, de la estructura propia de la imposición patrimonial. En tal sentido, podría sostenerse que la declaración tributaria especial contiene la autoliquidación de un nuevo tributo sobre patrimonios previamente ocultados y ahora aflorados. Bien se comprende que, caso de ser acertada esta interpretación, la disposición adicional primera habría incurrido en inconstitucionalidad manifiesta, en cuanto contenida en un decreto-ley. Sin embargo no lo es.

En efecto, teniendo el régimen fiscal previsto en la disposición adicional primera, y la declaración tributaria especial en cuanto elemento del mismo, carácter voluntario, es claro que no se está en presencia de un nuevo tributo (art. 2 de la Ley 58/2003).

Por el mismo motivo no puede entenderse que la declaración tributaria especial constituya una suerte de cauce alternativo para cumplir con la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. Inversamente, ofrece una suerte de instrumento que, mediante el pago de la cantidad legalmente establecida, procura inmunidad contra una eventual exigencia de dicho tributo⁶.

3.4.3. La disposición adicional primera modifica la aplicación de un tributo, pero no su estructura

La declaración tributaria especial surte efectos en un tributo, el Impuesto sobre Sociedades, sin incidir en sus elementos estructurales, pero sí en su aplicación respecto de las rentas no declaradas.

En este sentido, la declaración tributaria especial no impide la comprobación de las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades en los periodos impositivos precedentes, pero sí impide que, en relación con los mismos, opere la presunción de obtención de renta del artículo 134 del TRLIS, a cuyo tenor «se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en contabilidad». El apartado 3 de la disposición adicional primera así lo indica estableciendo que «el importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos (...) en el artículo 134 del texto refundido (...)».

El apartado 17 del segundo informe de la Dirección General de Tributos extrae la consecuencia pertinente a la naturaleza de la declaración tributaria especial al indicar que «no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria... sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (concepto y periodos definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado».

En este párrafo se contiene lo que la declaración tributaria especial es, lo que no es, y su función en el procedimiento de inspección tributaria que, en definitiva, determina lo que es, viniendo a confirmar que la declaración tributaria especial no es portadora de la autoliquidación de una obligación tributaria, de manera tal que con ella no se está cumpliendo, en sentido estricto, la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, ni mucho menos la de un nuevo tributo.

⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *op. cit.*, Sobre la base de la relación entre cantidad pagada por la declaración tributaria especial y la cuota del impuesto, el autor construye la teoría de las obligaciones alternativas.

La declaración tributaria especial tiene por objeto que el obligado tributario, llegado el caso, pueda enervar la presunción de renta del artículo 134 del TRLIS en el seno de un procedimiento de inspección tributaria. Este no es, evidentemente, el objeto usual de una declaración tributaria en la que se contenga una autoliquidación. Por eso se trata de una declaración tributaria *especial*.

En consecuencia, la declaración tributaria especial no podrá ser objeto de comprobación autónoma, sin perjuicio de que sí pueda ser corregida para subsanar errores materiales. La comprobación se realizará en conexión con la obligación tributaria respecto de la que se pretenda surta el efecto mencionado, y no está sujeta a límites distintos de los previstos con carácter general.

No se ocultará que, además de la función estrictamente interpretativa y explicativa, el párrafo del informe de la Dirección General de Tributos cumple con la finalidad de transmitir confianza a los sujetos pasivos invitados a participar en la ceremonia de la regularización tributaria excepcional.

3.4.4. El carácter reservado de la declaración tributaria especial

El artículo 7 de la Orden establece que «conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, los datos relativos a la declaración tributaria especial obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado».

Este párrafo, considerado conjuntamente con el criterio del primer informe de la Dirección General de Tributos relativo a la comprobación vicaria de la declaración tributaria especial, ha suscitado el temor de que la declaración tributaria especial pudiera haber ofrecido garantías de impunidad en relación con otras obligaciones tributarias o, incluso, responsabilidades administrativas o penales.

En rigor es todo lo contrario. En efecto, el artículo 95 de la Ley 58/2003 establece que «los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos (...)» y pueden ser cedidos a otras instancias para la persecución de delitos o de responsabilidades de otra índole en los términos previstos en el referido artículo, de manera tal que los datos contenidos en la declaración tributaria especial podrán ser utilizados por la Administración tributaria para la comprobación de otros impuestos distintos de los afectados por aquella. Así, por ejemplo, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre el Patrimonio.

No hay nada nuevo en ese artículo 7 de la Orden, pero sí es oportuno, por cuanto ha precisado el alcance de la utilización de los datos de la declaración tributaria especial. Los contribuyentes no habían de temer una utilización de los mismos que rebasara la tradicional reserva, pero la Administración tributaria podrá utilizarlos con fines fiscales, y cederlos de acuerdo con lo previsto en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. Es interesante tomar nota de esta ecuación, pues justamente en su quiebra se fundamentó la operación conocida como *deuda pública especial* a la que más adelante se hará mención.

3.4.5. La declaración tributaria especial y la declaración tributaria extemporánea

Una vez transcurrido el plazo de declaración establecido en la normativa reguladora de cada impuesto, los obligados tributarios, de acuerdo con lo previsto en los artículos 27 y 122 de la Ley 58/2003, pueden presentar declaraciones fuera de plazo sin mediar requerimiento previo de la Administración tributaria. Estas declaraciones pueden ser utilizadas para declarar rentas no declaradas en la declaración original, de manera tal que cumplen la misma función que la declaración tributaria especial.

Aun cuando la declaración tributaria extemporánea determina cuotas tributarias derivadas de tipos de gravamen superiores al 10%, está penalizada con recargos, y puede implicar la liquidación de intereses de demora, en ciertos casos puede ser más beneficiosa para el obligado tributario que la declaración tributaria especial.

La declaración tributaria especial determina una cantidad a pagar del 10% del valor de adquisición de los activos ocultos, sin que las rentas no declaradas inherentes a esos activos ocultos tengan relevancia alguna a efectos de determinar esa cantidad. Así, esas rentas no declaradas no deberán ser imputadas a periodos impositivos concretos, ni deberán ser desglosadas, eventualmente, en rentas positivas y negativas. Mediante la declaración del valor de adquisición de los bienes y derechos ocultos y el pago del 10% se entienden regularizadas las rentas, positivas y negativas, no declaradas. El ejemplo que propone el apartado 7.1 del primer informe de la Dirección General de Tributos es totalmente esclarecedor. Por el contrario, en el caso de la declaración tributaria extemporánea, las rentas no declaradas deben imputarse a los periodos impositivos correspondientes, y, por tanto, la eventual concurrencia de rentas positivas y negativas es relevante, pudiendo derivarse de la misma, en el conjunto de los periodos impositivos afectados una deuda tributaria global inferior al importe de la declaración tributaria especial.

Cuando la declaración extemporánea resulte más beneficiosa el obligado tributario podrá acudir a ella, incluso dentro del plazo de declaración de la declaración tributaria especial, y, naturalmente, una vez transcurrido el mismo, puesto que la normativa de la declaración tributaria especial no ha incidido sobre la de la declaración tributaria extemporánea. En este sentido el primer informe de la Dirección General de Tributos precisa que la declaración tributaria especial «no excluye en modo alguno la vía tradicional de regularización a través de autoliquidaciones complementarias extemporáneas sin requerimiento previo previstas en la Ley General Tributaria» (apartado 11).

Así pues, en relación con las rentas no declaradas, podrá elegirse entre la declaración tributaria especial y la declaración extemporánea, pero no podrán utilizarse alternativamente, por cuanto la declaración tributaria especial cubre todos los periodos impositivos no prescritos. No será posible, por tanto, formular la declaración tributaria especial y la declaración tributaria extemporánea respecto de uno o varios periodos impositivos determinados. Una u otra, las dos a la vez, no.

Cuestión distinta es que pueda y deba presentarse la declaración tributaria extemporánea para completar la regularización ejercitada a través de la declaración tributaria especial, como

sucede en el caso de la afloración de participaciones afectas a la transparencia fiscal internacional o de la participación de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales, habida cuenta del régimen de imputación de rentas propio de las mismas, o para regularizar otros impuestos no afectados por la declaración tributaria especial. En este sentido debe entenderse la indicación del primer informe de la Dirección General de Tributos cuando establece que «ambas vías de regularización son perfectamente compatibles» (apartado 11).

Cuando las rentas no declaradas fueron distribuidas a los socios (o consumidas, tratándose de personas físicas), de manera tal que no existan bienes y derechos a 31 de diciembre de 2010, el cauce de la declaración tributaria especial no podrá ser utilizado, ya que falta un supuesto constitutivo del mismo, excepto si la renta no declarada se reflejó en cuenta de depósito en entidad dedicada al tráfico en cuyo caso podrá ser declarado el saldo que, en su día, motivó tal reflejo (art. 4.2, párrafo segundo, de la Orden). Se sigue de ello que, salvo que opere la excepción, la vía de la declaración tributaria especial no podrá ser utilizada pero sí la declaración extemporánea.

3.4.6. La subsanación de los defectos de la declaración tributaria especial

El artículo 11 de la Orden establece que «el plazo de presentación de la declaración tributaria especial, tanto de la declaración inicial como, en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, finalizará el 30 de noviembre de 2012».

Esta norma restrictiva enlaza perfectamente con la naturaleza de la declaración tributaria especial. En efecto, en cuanto cauce excepcional de regularización, no puede estar abierto indefinidamente.

Recordemos que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 122 de la Ley General Tributaria, una autoliquidación complementaria solo se puede presentar «cuando resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación». Este es el cauce que ha de recorrer el sujeto pasivo que advierta hallarse en esa situación de cumplimiento deficiente determinante de un ingreso inferior al debido. Ahora bien, esta situación también cabe en relación con la declaración tributaria especial, lo que plantea la interrogante de la fórmula a la que ha de acudir el sujeto pasivo que advierta un error, una omisión, o, en términos más generales, una deficiencia en la declaración tributaria especial presentada, ya que la usual, esto es, la declaración complementaria no es posible. Pues bien, el único cauce posible es el de la declaración extemporánea, pero no en relación con la declaración tributaria especial sino en relación con la obligación tributaria del Impuesto sobre Sociedades (o del IRPF o IRNR).

Este sería el caso, por ejemplo, de un sujeto pasivo que advierte, una vez presentada la declaración tributaria especial que algún activo que se estimó imputable a una renta no declarada prescrita realmente es imputable a una renta no declarada pero no prescrita. En tal caso la declaración complementaria, autoliquidada según las normas del Impuesto sobre Sociedades (o del IRPF o IRNR), es el cauce para solventar la irregularidad. La casuística probablemente sea rica, pero

el criterio para resolver no parece que pueda ser otro que el expuesto, simplemente por eliminación. En suma, la mayor tributación propia de la declaración complementaria deberá encauzarse mediante una declaración extemporánea relativa a la obligación tributaria ordinaria.

No obstante, los errores materiales, de hecho, y aritméticos, parece que podrán subsanarse en cualquier momento, de acuerdo con lo previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo, por tanto también a partir de 30 de noviembre de 2012.

También puede acontecer que, una vez rebasado el día 30 de noviembre de 2012, el obligado tributario advierta que la declaración tributaria especial *ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos*, en el sentido del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, suscitándose la cuestión de la posibilidad de solicitar rectificar aquella declaración. Puesto que la declaración tributaria especial participa de la naturaleza de las autoliquidaciones del artículo 120 de la Ley General Tributaria (art. 1 de la Orden) parece que debiera darse una respuesta positiva, pero también cabe la contraria por cuanto la comprobación de la declaración tributaria especial solo cabe, de acuerdo con la Dirección General de Tributos, cuando la misma se invoque en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, de manera tal que sería en ese contexto donde cabría dar satisfacción a aquellos intereses legítimos, y, aún así, la cuestión es delicada porque la declaración tributaria especial está destinada a exceptuar la aplicación de la presunción del artículo 134 del TRLIS, y solamente cuando esa función, atendiendo a las circunstancias, resulte lógicamente imposible, podría abrirse paso la preterición de los intereses legítimos.

3.4.7. La incidencia de la declaración tributaria especial respecto de los periodos impositivos cerrados antes de la finalización del plazo de presentación

Los bienes y derechos que se incorporan a la declaración tributaria especial son los existentes a 31 de diciembre de 2010, de manera tal que sus frutos devengados en 2011 no forman parte de la misma, por más que hayan acrecido al patrimonio del obligado tributario antes de 30 de noviembre de 2012. ¿Qué tratamiento correspondía a estas rentas?

La respuesta era clara, habían de ser declaradas formando parte de la declaración ordinaria relativa a 2011, por más que los bienes y derechos de donde procedían hubieran de ser consignados en una declaración tributaria cuyo plazo de presentación vencería posteriormente.

Situación extraña, pues lo apropiado era que la afloración de la fuente productora de renta fuese, en el tiempo, anterior a la declaración de la renta producida. El dictamen del Consejo de Estado se hizo eco de la misma sugiriendo que la Orden proyectada «debería prever lo que sucede en cuanto a rentas devengadas en el ejercicio 2011 y que hubieran mantenido ese carácter de rentas no declaradas a no ser por la presentación de la declaración especial en aquellos supuestos en que tal declaración se haya presentado después de las declaraciones ordinarias correspondientes al ejercicio de 2011 y añade que quizá cabría exigir la presentación de una declaración complementaria a la ordinaria junto con la declaración especial».

La Orden no ha recibido la sugerencia, de manera tal que quedó a la decisión de los sujetos pasivos la forma en la que habrán de declarar tales rentas, sea en la declaración ordinaria relativa a 2011 o mediante una complementaria concerniente a la misma.

3.5. LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

De acuerdo con el modelo 750 contenido como Anexo I de la Orden, son elementos constitutivos de la declaración tributaria especial los bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas y su valoración, lo que determina *el importe o valor de adquisición de los bienes y derechos*, cuyo 10% es *cuota a ingresar* y, según el modelo D-750, también es elemento esencial la identificación de los bienes y derechos, lo que determina *la relación de bienes y derechos*.

3.5.1. Bienes y derechos

La declaración tributaria especial contiene siete clases de bienes y derechos que pueden ser incluidos en la misma. La última es un cajón de sastre de manera que ningún bien o derecho quedará fuera de ella. La suma del valor de adquisición de esos bienes y derechos determina *el importe*, no la base imponible, y se considera *renta declarada* a los efectos de enervar la presunción del artículo 134 del TRLIS, de manera tal que esa renta declarada se supone idéntica a la renta en su día ocultada, y de ahí la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Ahora bien, como quedó anteriormente apuntado, esa equivalencia no siempre se cumple. Ya se verá que tanto la Orden como los dos informes de la Dirección General de Tributos han tratado de poner remedio a los supuestos de no equivalencia.

El apartado 1 de la disposición adicional primera identifica a los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial por la concurrencia de dos cualidades:

- No se corresponden con las rentas declaradas. La Orden ha preferido hablar en positivo, y así se refiere a «cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas» (art. 3).
- El obligado tributario ostenta su titularidad antes de la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, esto es, 31 de diciembre de 2010 para periodos impositivos que se correspondan con el año natural.

Por tanto, lo que ha de constar en la declaración tributaria especial son bienes y derechos, no rentas, si bien la adquisición de dichos bienes y derechos hubo de estar financiada con rentas no declaradas.

El informe del Consejo de Estado contiene un párrafo equívoco, ya que indica que en la declaración tributaria especial deben integrarse «no solo los bienes y derechos susceptibles de producir rendimientos, sino también los rendimientos efectivamente obtenidos, siempre que unos y otros se adquirieran en general antes de 31 de diciembre de 2010». En efecto, de una parte, parece dar a entender que solo caben en la declaración tributaria especial los bienes y derechos susceptibles de producir rendimientos, lo que no es correcto ya que caben todos, sean o no productores de renta, y de otra, y esto es relevante, parece indicar que lo que ha de declararse son los rendimientos de los bienes y derechos ocultos, cuando lo que ha de declararse son los bienes y derechos adquiridos con cargo a esos rendimientos.

En fin, no todo activo ocultado puede incorporarse a la declaración tributaria especial, pues es preciso que haya sido financiado con una renta no declarada. Así todos los bienes y derechos derivados de actos ilícitos no tienen cabida en la declaración tributaria especial por cuanto los mismos no fueron adquiridos con cargo a rentas no declaradas.

3.5.2. La afloración de pasivos financieros

En el Impuesto sobre Sociedades la correspondencia entre bienes y derechos ocultados y rentas no declaradas se establece a través de los estados financieros. En efecto, todo activo titularidad de la empresa que no esté registrado en sus libros de contabilidad está correlacionado con rentas no declaradas, excepto si se prueba la existencia de pasivos financieros no contabilizados asociados a la adquisición de esos bienes y derechos, o, excepcionalmente, que la titularidad deriva de una aportación de los socios, supuesto verdaderamente libresco. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la determinación de la correspondencia no disfruta de la ayuda de la documentación contable, excepto si se trata de empresarios individuales en régimen de estimación directa, y por lo que se refiere a las rentas de actividades económicas.

En el Impuesto sobre Sociedades la correspondencia se puede intuir a través de un asiento contable en cuya virtud se incardinan en los libros de contabilidad, concretamente en el libro diario, todos los elementos patrimoniales, o elementos del balance, que debiendo haber sido registrados en los libros contables a tenor de las operaciones realizadas no lo fueron. Por esta razón, aun cuando las normas, legal y reglamentaria, no se refieren a los pasivos financieros, el primer informe de la Dirección General de Tributos indica que «sí es posible, a los efectos de la presentación de la declaración tributaria especial, minorar el valor de adquisición en el importe de la financiación ajena oculta empleada en la adquisición de dicho bien o derecho» (apartado 12).

3.5.3. La eliminación de pasivos ficticios

El artículo 134.4 del TRLIS establece la presunción de rentas no declaradas «cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes». Esta presunción tiene el mismo fundamento que la establecida en el apartado 1 de ese mismo artículo en relación con «los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen

registrados en los libros de contabilidad», cuya inaplicación es, precisamente, el efecto de la declaración tributaria especial. En efecto el fundamento de ambas presunciones es que, en términos puramente lógicos, tanto de la no contabilización de bienes y derechos como de la contabilización de deudas inexistentes cabe inferir la existencia de rentas que no han sido contablemente registradas.

Sin embargo, las normas reguladoras de la declaración tributaria especial no hacen referencia a los pasivos inexistentes o pasivos ficticios, como tampoco lo hacen los informes de la Dirección General de Tributos. No obstante, cuando las rentas ocultadas se han materializado en bienes y derechos contabilizados, se podría entender que estos bienes y derechos son aptos para ser objeto de la declaración tributaria especial. Sería el caso de ventas contabilizadas por un importe menor al real cubriendo la diferencia un pasivo financiero ya que el cobro en su totalidad sí se ha registrado contablemente.

3.5.4. Valoración de los bienes y derechos

El apartado 2 de la disposición adicional primera se refiere al «importe o valor de adquisición de los bienes y derechos», y el artículo 4.1 de la Orden recalca que «los bienes y derechos se declararán por su valor de adquisición». Ambas normas no definen ni describen el valor de adquisición, de manera tal que parece procedente acudir al artículo 15 del TRLIS, relativo a reglas de valoración, el cual remite al Código de Comercio, en cuyo artículo 38 se establece que «los activos se contabilizarán, por el precio de adquisición, o por el coste de producción», y en el apartado 6.º del *marco conceptual* del Plan General de Contabilidad, se describe, entre otros criterios de valoración, el valor de adquisición o *coste histórico*. Este es el valor por el que deben declararse los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial.

Por tanto, el valor de mercado o valor razonable de los bienes y derechos a 31 de diciembre de 2010, o en el momento de formular la declaración tributaria especial, es totalmente irrelevante. Cuestión distinta es que los bienes y derechos inicialmente financiados con rentas no declaradas se hayan transformado en otros, que son, ciertamente, los que, existentes a 31 de diciembre de 2010 para periodos impositivos coincidentes con el año natural, habrá que declarar, pero siempre por su valor de adquisición. Así, todo un sector de actividad empresarial oculto está en constante transformación, pero los bienes y derechos que lo integran tienen un valor de adquisición por el que deberá formularse la declaración tributaria especial, y también un valor de mercado o valor razonable que es irrelevante.

3.5.5. La cuestión de la no correspondencia entre bienes y derechos ocultos y las rentas no declaradas

El valor de adquisición de los bienes y derechos que debiendo estar registrados en los libros de contabilidad no lo están denota la existencia de rentas no declaradas, pero el importe de las rentas no declaradas no tiene por qué coincidir necesariamente con el referido valor de adquisición. Así sucederá cuando los activos adquiridos con cargo a las rentas ocultas hayan sido distribuidos

a los socios, y, en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando los activos en cuestión hayan sido consumidos, o cuando hayan sido transmitidos con pérdidas y mantenido oculto el producto de la transmisión, o cuando sucedan ambos eventos.

La única manera de establecer la correspondencia entre rentas no declaradas y bienes y derechos ocultos existentes a 31 de diciembre de 2010 es añadir al valor de adquisición de esos bienes y derechos el importe de las pérdidas y el de los bienes y derechos ocultados distribuidos a esos socios, o, alternativamente, que el importe declarado hubiera sido, justamente, el de la renta positiva ocultada, de manera tal que ese importe se correspondería con el valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados existentes a 31 de diciembre de 2010 más el importe de las pérdidas, más el importe de las distribuciones, o, lo que es lo mismo, que la declaración tributaria especial hubiera versado sobre los bienes y derechos ocultados en lugar de hacerlo sobre los bienes y derechos ocultados existentes a 31 de diciembre de 2010, en el bien entendido que los bienes que sustituyen a otros no serían computados.

Véase el caso sencillo de un bien o derecho adquirido con una renta no declarada en 2008 que en 2010 es liquidado por su valor de adquisición y distribuido a los socios. ¿Puede acogerse a la declaración tributaria especial? La respuesta es negativa si se apoya en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 puesto que se designa como sujetos pasivos que pueden formular la declaración tributaria a quienes «sean titulares de los bienes y derechos que no se correspondan con las rentas declaradas», sin que ninguna otra parte del texto de esa norma permita una interpretación distinta a aquella que postula la necesidad de la titularidad actual a 31 de diciembre de 2010. Pero si la respuesta se apoya en la Orden y en los dos informes de la Dirección General de Tributos se puede matizar hasta llegar a ser casi positiva, porque, en efecto, la Orden, además de reproducir el texto procedente del real decreto-ley establece que «la titularidad de los bienes y derechos objeto de declaración deberá haberse adquirido por el declarante en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, y a continuación añade que no podrán ser objeto de declaración especial los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010 (...) cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración» (apartados 2 y 3 del art. 3), precepto que puede ser entendido en un doble sentido, a saber, en el más acorde con la literalidad de la disposición adicional primera del real decreto-ley, pero también en el de procurar la equivalencia entre valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados y rentas no declaradas. En efecto, el apartado 2 se refiere a bienes y derechos adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010, y el apartado 3 excluye de la declaración a los bienes y derechos transmitidos antes de esa fecha, cuando el importe de la transmisión se hubiera reinvertido, y de ahí que, en sentido contrario, esto es, cuando no se hubiera reinvertido (distribución del importe de la transmisión entre los socios o, en el caso del IRPF, aplicación al consumo; transmisión con pérdidas), pueda interpretarse que los bienes y derechos a declarar son los adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010 con cargo a rentas no declaradas excepto si el importe de su transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien y derecho ocultado.

Ya se sabe que las interpretaciones en sentido contrario son peligrosas, pero lo cierto es que esta interpretación está expresamente recogida para las cuentas bancarias, ya que la Orden indica

que «las cantidades depositadas en cuentas bancarias en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio se declararán por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 (...) no obstante podrá declararse el saldo de una fecha anterior cuando sea superior al existente a 31 de diciembre de 2010 (...) siempre que la diferencia entre ambos importes no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración» (arts. 4, 2 y 3). Así pues, tratándose de dinero, se debe declarar un saldo que ya no existía a 31 de diciembre de 2010. ¿Puede extenderse este criterio a todo tipo de bienes y derechos?

Ya se ha visto que esta interpretación es la que puede extraerse, en sentido contrario, del artículo 3.3 de la Orden. Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Orden se dice que «tales bienes o derechos deberán haberse adquirido por el declarante, con carácter general, en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, y se valorarán por su valor de adquisición, salvo en el supuesto de cantidades depositadas en cuentas abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio en las que con carácter general se tomará en consideración su importe en la citada fecha», de manera tal que el texto transcrito choca frontalmente con el artículo 4.2 de la propia Orden, pero, al tiempo, da alas, para los bienes y derechos que no consistan en efectivo, a la interpretación según la cual los bienes y derechos a declarar son los adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010 financiados con rentas no declaradas, aun cuando no se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo, excepto si el importe de su transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien y derecho ocultado.

El primer informe de la Dirección General de Tributos permite sostener la interpretación consistente en procurar la equivalencia entre valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados y rentas no declaradas. En efecto, interpretando el artículo 4 de la Orden, el informe desliza que con «la finalidad de permitir la regularización de saldos consumidos, la norma contempla expresamente la posibilidad de declarar un saldo anterior a 31 de diciembre de 2010 cuando sea superior a este último» (apartado 3), y más adelante (apartado 7.1), abordando el caso de los bienes o derechos que son transmitidos con pérdidas reinvirtiéndose su importe se dice que el bien o derecho a declarar debe ser el existente a 31 de diciembre de 2010 (Y), pero que «se entiende regularizada una renta no declarada (positiva) de 100.000 euros que corresponde con la adquisición del bien X, y una renta no declarada (negativa) de 20.000 derivada de la transmisión del bien X», de manera tal que aunque el bien y derecho a declarar es el existente a 31 de diciembre de 2010 («Y, por valor de 80.000»), la equivalencia entre valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados y las rentas no declaradas queda preservada. Ciertamente, el primer informe de la Dirección General de Tributos, salvo para el caso de las cantidades depositadas en cuentas bancarias, no dio el paso de permitir la declaración de bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas que fueron transmitidos destinándose el importe a la distribución entre los socios (aplicación al consumo para las personas físicas). Este paso lo dará en su segundo informe. En efecto, bajo la inequívoca rúbrica de «Presentación de la declaración tributaria especial en relación con bienes o derechos consumidos antes de 31 de diciembre de 2010» (apartado 6), el informe, bajo el amparo del artículo 3.3 de la Orden, concluye que «De la citada norma se desprende que cuando el importe de la transmisión de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, los bienes o derechos transmitidos sí podrán ser objeto de la declaración tributaria especial» (apartado 6). La Dirección General de Tri-

butos, con esas cinco líneas, ha dado un giro copernicano, pues, como ya sabemos, la disposición adicional primera proyecta la declaración tributaria especial sobre los contribuyentes «que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos».

Para despejar toda duda el segundo informe propone un ejemplo consistente en un «bien adquirido el 1 de enero de 2009 por un valor de adquisición de 1.000 euros correspondientes a rentas no declaradas, que se transmite el 1 de enero de 2010 por 1.500 euros. Este importe se percibe en efectivo y se destina a consumo (...) el importe a declarar sería 1.000 euros (...)».

Véase que se declarará un bien o derecho que no se tiene a 31 de diciembre de 2010, lo que desborda la norma de rango legal, aun cuando halle amparo en la de rango reglamentario, interpretada en sentido contrario.

Pero la Dirección General de Tributos no apura hasta las últimas consecuencias la interpretación que apadrina, puesto que respecto de la renta de la transmisión que, en definitiva, se materializa en un activo monetario que se consume afirma que «dado que no existen bienes o derechos objeto de declaración cuya adquisición corresponda con dicha renta (...) el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de declaración», de manera tal que vuelve los ojos hacia la norma con rango de ley, pero seguidamente matiza que «si en este ejemplo el cobro de 1.500 euros se hubiera realizado a través de una cuenta en una entidad de crédito (...) se podrá declarar el saldo de la cuenta (...)».

Así pues, de la equivalencia entre valor de adquisición de bienes y derechos ocultos a 31 de diciembre de 2010 y rentas no declaradas establecida en la norma de rango legal se ha pasado a la equivalencia entre bienes y derechos ocultos adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010 y rentas no declaradas establecida en la norma reglamentaria administrativamente interpretada, pero ese tránsito no ha sido pleno pues no ha sido extendido a las rentas positivas derivadas de la transmisión de ocultos cuyo precio no dejó huella en una cuenta bancaria y fue aplicado al consumo.

El tránsito en plenitud hubiera podido expresarse en alguna de las dos formas siguientes:

- Declarando los bienes y derechos ocultos existentes a 31 de diciembre de 2010 más las pérdidas intermedias más las aplicaciones a la distribución a los socios, o al consumo tratándose de personas físicas.
- Declarando las rentas pretéritas no declaradas relativas a periodos impositivos de 2010 y anteriores, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá de la prescripción, e imputando el importe entre los bienes y derechos existentes a 31 de diciembre de 2010, las aplicaciones a la distribución de bienes y derechos a los socios (consumo para personas físicas), y las pérdidas intermedias.

¿Complejo? En absoluto para las sociedades, pues toda esa información está reflejada en su contabilidad, ciertamente no en la contabilidad oficial, sino en esa otra contabilidad vergonzante que antaño se denominaba contabilidad B, tal vez porque se la consideraba compañera insepara-

ble de otra contabilidad, la contabilidad A u oficial. Lo complejo para las sociedades es formular una declaración tributaria especial bajo un criterio distinto que no sea el puramente consistente en la incorporación de las masas patrimoniales ocultas reflejadas en la contabilidad B.

Para las personas físicas la cuestión es diferente, ya que las mismas no llevan contabilidad, pero, desde luego, van a tener que operar una reconstrucción de sus rentas ocultas si han de cumplir con los criterios que respecto del efectivo establece el artículo 4 de la Orden, o que respecto de los bienes y derechos inicialmente ocultados transmitidos con pérdidas y posterior reinversión establece el primer informe de la Dirección General de Tributos, máxime si consideramos lo que más adelante se dirá de la prescripción.

Ese tránsito, siquiera sea incompleto, entre las dos relaciones de equivalencia implica una modificación cualitativa del proceso de regularización extraordinaria que ha tenido un impacto decisivo en la admisión de la prescripción, como más adelante se expone.

En fin, nada establece la Orden respecto de la existencia de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, de manera tal que ha de entenderse que dicha existencia no es necesaria. En la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, 30 de noviembre de 2012, los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial probablemente se habrán transformado en otros, pero el sujeto pasivo que ha decidido formular tal declaración habrá debido ser consecuente con la misma y a partir de 31 de diciembre de 2010, reflejar todas sus operaciones en la contabilidad oficial.

3.6. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS DECLARADOS Y PRUEBA DE SU TITULARIDAD

Los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial han de ser titularidad del obligado tributario que la presenta, el cual deberá probarla «por medio de cualquier prueba admisible en Derecho» (art. 3.4 de la Orden). La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 no exige la prueba de la titularidad, pero sí «la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos» (apartado 2). Combinando ambas normas se llega a la conclusión de que la identificación se realiza a través de la prueba de la titularidad.

3.6.1. Identificación de los bienes y derechos declarados

Es importante el requisito de la identificación, pues ante el descubrimiento por parte de la inspección tributaria de un activo oculto operará, en la forma que más adelante se comenta, la declaración tributaria especial en la medida en que el activo descubierto conste en la misma. De ahí la relevancia de la identificación, la cual, por regla general, deberá entenderse cumplida mediante la prueba de la titularidad, pues la titularidad es la expresión de la relación jurídica entre una persona y un bien o derecho. El Anexo II del modelo 750 de la «Declaración Tributaria Es-

pecial» exige una información concerniente a la identificación de los bienes y derechos declarados, peculiar para cada clase de las contempladas en el Anexo I.

Como regla general, tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, bastará, a efectos de la prueba, estar en posesión de los documentos que justifican la adquisición de bienes y derechos en el tráfico mercantil, esto es, de los documentos que justifican la realización de operaciones a efectos de su inscripción en los libros de contabilidad.

Excepcionalmente, tratándose de dinero en efectivo será suficiente la manifestación de titularidad en el modelo de declaración, a condición de que «con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante abierta en una entidad de crédito cualificada» (art. 3.4 de la Orden).

¿Puede, en consecuencia, declararse un efectivo, por el sistema descrito, adquirido y ocultado después de 31 de diciembre de 2010? Se opina que no por cuanto los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial son aquellos respecto de los que el obligado tributario tiene la titularidad a dicha fecha, con las salvedades expuestas en el apartado anterior, de manera que el efectivo ocultado posteriormente no puede ser declarado. Sin embargo la comprobación de ese extremo es muy difícil, y de ahí el temor de que pudieran incorporarse a los libros de contabilidad el efectivo derivado de rentas no declaradas obtenidas durante los ejercicios de 2011 y 2012, hasta el 30 de noviembre.

Ahora bien, esa incorporación o afloración contable no impedirá regularizar las rentas no declaradas correspondientes a esos periodos impositivos, ni eliminará la persecución de los delitos que hubieran podido cometerse en relación con ese efectivo.

3.6.2. La prueba del origen de las rentas no declaradas

La afloración de activos ocultos va dirigida a regularizar una situación fiscal deficiente, y, tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tiene el efecto secundario, pero no irrelevante, de que los bienes, derechos y obligaciones de los que sea titular la entidad se registren en sus libros de contabilidad. Pero es una operación peligrosa, porque si se realiza sin coste fiscal alguno o con un coste fiscal reducido puede estimular la creación de activos ficticios, cuya amortización o imputación a existencias consumidas, también ficticia, se pretendería hacer valer como gasto fiscalmente deducible, o, lo que tal vez sea más delicado, puede propiciar la incorporación a los estados financieros de bienes y derechos efectivos pero derivados de actividades ilícitas.

Para evitar ambos riesgos la identificación y la prueba de la titularidad de los bienes y derechos declarados o aflorados es muy relevante, pero no decisiva, en particular por lo que se refiere a frustrar la afloración de los activos procedentes de actividades ilícitas. A tal efecto, hubiera sido necesario exigir la prueba de la conexión de los bienes y derechos aflorados con un hecho o actividad generador de renta. Esta prueba no se exige, y de ahí que las facilidades dadas por la Orden para la prueba del dinero en efectivo hayan sido contempladas con reticencia desde ciertas instancias.

Sin embargo, como se ha indicado, la regularización voluntaria por el cauce de la declaración tributaria especial no tiene efectos más allá de los puramente fiscales, incluido, eso sí, el delito fiscal, de manera tal que la declaración de bienes o derechos que son consecuencia de ilícitos no perjudica la exigencia de las responsabilidades administrativas o penales inherentes.

La exigencia de la prueba del origen de la renta no declarada con la que se han financiado los bienes y derechos ocultos hubiera saneado totalmente el proceso de regularización, pero al precio de hacerlo poco operativo, pues esa prueba no siempre es fácil. Más adelante, en relación con la invocación de la declaración tributaria especial en el seno de un procedimiento de comprobación, se vuelve sobre esta cuestión.

3.6.3. Titularidad real frente a titularidad aparente

Una forma de ocultación de bienes y derechos es situarlos bajo una titularidad formal o aparente distinta de la real, situación a la que se refiere el apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, añadido por el Real Decreto-Ley 19/2012 y el artículo 2.2 de la Orden. La Ley 12/2012, de 26 de diciembre, ha introducido un nuevo párrafo al citado apartado 6 al objeto de regular los efectos fiscales de las transmisiones de bienes y derechos a su titular real. La norma reglamentaria recoge y enriquece el texto con rango de ley, definiendo el siguiente escenario de titularidad:

- Son titulares de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial «quienes ostenten la titularidad jurídica».
- Si el titular jurídico no reside en territorio español y no coincide con el titular real «se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013».
- Son titulares reales quienes «tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos».

La regla general es que el titular de los bienes y derechos ocultos es su titular jurídico, y la regla especial es que, cuando el titular jurídico reside en el extranjero, el titular real podrá ser considerado titular. La titularidad real la ostenta quien tenga el control de los bienes y derechos.

Tal vez hubiera sido más apropiado establecer la oposición entre titular real y titular formal o aparente, pero se entiende perfectamente el objetivo de la norma. En definitiva, se trata de que los bienes puestos a nombre de un tercero puedan ser declarados por su verdadero titular jurídico o titular real. Mandatarios, fiduciarios, testaferros, hombres de paja... son los titulares aparentes de unos bienes y derechos respecto de los que, en virtud de pactos o compromisos, generalmente reservados, la titularidad es ostentada por otra persona. Esa es la verdadera titularidad, frente a la aparente.

Pues bien, ese verdadero titular, que en la terminología de la Orden, y del Real Decreto-Ley 12/2012, es el titular real, será quien deba presentar la declaración tributaria especial, pero solo si el titular aparente es no residente en territorio español, y a condición de que la apariencia de titularidad desaparezca antes de 31 de diciembre de 2013.

Por tanto, la declaración tributaria especial no podrá ser utilizada para deshacer titularidades aparentes cuando el titular aparente resida en territorio español, lo que a priori pudiera parecer imperfecto, pero que halla explicación lógica en que las rentas imputables a los bienes y derechos concernidos habrán podido ser declaradas por los titulares aparentes, y si no lo hubieran sido ellos podrán formular la declaración tributaria especial, lo que no acontece así cuando el titular aparente reside en el extranjero.

En la oposición entre titularidad jurídica (titularidad aparente) y titularidad real (verdadera titularidad), hay un elemento de desfiguración de la verdadera relación jurídica de titularidad, sea por motivos fiscales o de otra naturaleza, de manera tal que, frente a terceros se intenta aparentar lo que no es. Bien se comprende que la situación es próxima a la simulación, cuando no lo es, sin más.

Ese elemento de desfiguración no se da en la relación socio-sociedad, en la que el socio controla los bienes y derechos sociales a través de las facultades que le otorga el contrato de sociedad, ni en la tenencia de participaciones sobre una institución de inversión colectiva abierta en la que el partícipe ejerce el control sobre la cuota parte del patrimonio colectivo mediante los derechos inherentes a la condición de partícipe. Por tanto, no sería apropiado consignar en la declaración tributaria especial los bienes y derechos controlados a través de sociedades o de instituciones de inversión colectiva. Lo apropiado es declarar, si han sido ocultadas, las acciones y las participaciones, respectivamente.

Ciertamente, el artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, califica como titular real a «la persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 % del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica», pero de este párrafo no debe desprenderse la idea de que, a efectos de la declaración tributaria especial, la sociedad no sea, por definición, titular real de los bienes y derechos que constan en sus inventarios y que, por el contrario, lo sea el socio significativo. Así, si estos bienes y derechos han sido ocultados, los deberá declarar la sociedad, y si las acciones han sido ocultadas las deberá declarar el socio, y caben, naturalmente, situaciones mixtas de ocultación.

Del mismo modo, no cabe identificar, sin más, al beneficiario efectivo en los términos de los convenios para eliminar la doble imposición con el titular real, descartando de esa condición, por ejemplo, a una sociedad conductora, pues lo importante no es la función que realiza la entidad sino la desfiguración de la propiedad sobre la misma.

El segundo informe de la Dirección General de Tributos podría rebasar la interpretación precedente, pues parece admitir que hay divergencia entre titularidad jurídica y titularidad real en el caso de la *entidad interpuesta*, aun sin mediar ocultación de la participación, de manera tal que lo

ocultado serían los bienes y derechos adquiridos por la entidad instrumental ya «que cuando una persona física residente en España tenga el control de un bien o derecho a través de una cadena de entidades no residentes (por ejemplo, entidades A y B), siendo esta última la titular jurídica o formal del citado bien o derecho la persona física podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real de las acciones de la entidad B, a condición de que adquiera la titularidad jurídica del citado bien o derecho antes de 31 de diciembre de 2013».

¿En virtud de este criterio, los sujetos pasivos podrán integrar en la declaración tributaria especial los bienes y derechos que constan en los balances de la *entidad instrumental*, aun cuando no hubieran ocultado las acciones o participaciones sobre dicha *entidad instrumental*? La respuesta, tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, debe ser negativa, pues conduciría al absurdo de incluir en la declaración tributaria especial los activos y pasivos que subyacen a activos financieros registrados en contabilidad y, por tanto, adquiridos con medios financieros, entre ellos las rentas derivadas de la explotación, totalmente regulares. Por ello solo en el caso de ocultación de la participación sobre la *entidad instrumental* tendría sentido que en la declaración tributaria especial se integraran los bienes y derechos inscritos en los balances de la misma.

Cuestión distinta es que la participación sobre la *entidad instrumental* no se halle registrada en los libros de contabilidad del sujeto pasivo, sea por una ocultación total o porque se halla registrada bajo fórmulas opacas, tales como derechos de crédito artificiosos o asimilados. En tal caso el criterio de la Dirección General de Tributos no genera dificultad alguna. No debe dejar de señalarse que el propio informe de la Dirección General de Tributos proyecta su criterio, aunque sea a título de ejemplo, exclusivamente sobre personas físicas, probablemente porque es consciente de las dificultades que comporta su generalización, por más que la misma sea lo apropiado en términos abstractos.

En todo caso, la Dirección General de Tributos limita el criterio expuesto respecto de las entidades que tengan la consideración de interpuestas o instrumentales, indicando, en este sentido, que «cuando la entidad no residente titular jurídica del bien derecho no tenga un carácter meramente instrumental, esto es, para permitir el control de los mismos (como ocurre, por ejemplo, cuando la entidad no residente ejerza una actividad económica), no procederá que el contribuyente, titular jurídico de las acciones de la señalada entidad, declare tal bien o derecho. En su caso, podrán ser objeto de la declaración tributaria especial las acciones de la sociedad en cuestión titularidad del contribuyente».

Justamente ponderado, el criterio de la Dirección General de Tributos será útil para deshacer estructuras de participación artificiosas, pero no para inscribir en el balance de la entidad bienes y derechos de la entidad participada cuando las estructuras de participación son regulares. En fin, tratándose de personas físicas, el referido criterio habrá tenido una función más amplia en orden a la superación de las estructuras de posesión opacas de bienes y derechos.

En la línea expuesta, tampoco son apropiados para la declaración tributaria especial los casos en los que han causado baja en contabilidad activos que deberían estar registrados por cuanto sobre los mismos todavía se ostenta el control, sencillamente porque en este supuesto no concurren rentas no declaradas ni, por el mismo motivo, los activos objeto de operaciones con pacto de reposición.

3.6.4. Efectos derivados de la divergencia de titularidades

Respecto de los bienes y derechos ocultados bajo una titularidad aparente extranjera hay que tomar en consideración tres fechas, a saber, 31 de diciembre de 2010, que marca el límite de los bienes y derechos ocultados objeto de la declaración tributaria especial, 30 de noviembre de 2012, que marca la fecha límite para presentar la declaración tributaria especial, y 31 de diciembre de 2013 que marca el límite de la desaparición de la titularidad aparente, para lo cual habrán de realizarse las pertinentes transmisiones, las cuales se concretarán en la adquisición de bienes y derechos por parte de un residente respecto de un no residente.

Los rendimientos de los activos ocultados bajo titularidad aparente deberán tributar en sede del titular real en los periodos impositivos de 2011, 2012 y 2013, pues no cabe respecto de los mismos, en este aspecto, ninguna especialidad. Así lo indica el segundo informe de la Dirección General de Tributos, a cuyo tenor «las rentas procedentes de los bienes o derechos que hayan sido objeto de declaración tributaria especial por el titular real, a partir del 1 de enero de 2011 deben ser declaradas (...) por el propio titular real, aun cuando no haya adquirido la titularidad jurídica de los bienes».

El acto traslativo a favor del titular real puede determinar, de acuerdo con las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, la aparición de una renta que ha de tributar en sede del titular real (disolución de una sociedad instrumental, entre otros). Pues bien, estas normas generales no serán de aplicación en virtud de lo establecido en el párrafo segundo del apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, introducido por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, a cuyo tenor «la posterior adquisición de la titularidad jurídica de los citados bienes o derechos por el titular real determinará que este se subroga en la posición de aquel respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes o derechos y que no se integre en la base imponible de los impuestos a los que se refiere esta disposición adicional las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicha adquisición».

En virtud de esta norma, la tributación de las rentas, positivas y negativas, que debieran integrarse en la base imponible del titular real como consecuencia del acto traslativo determinante de la adquisición de los bienes y derechos concernidos, queda diferida hasta la posterior transmisión de los mismos. Se trata, bien se ve, de la técnica propia del régimen especial del capítulo VII del título VIII del TRLIS.

En consecuencia, el titular real se subroga en el valor de adquisición que los bienes y derechos tenían en sede del titular aparente, en el bien entendido que ese valor no tiene por qué coincidir con el valor contable (caso de disolución de sociedades instrumentales). En este sentido, la entidad adquirente, o titular real, calculará las amortizaciones y deterioros respecto de dicho valor de adquisición.

La norma se aplica desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de manera que tiene carácter retroactivo.

3.7. BIENES Y DERECHOS FINANCIADOS CON RENTAS DECLARADAS CORRESPONDIENTES A OBLIGACIONES TRIBUTARIAS PRESCRITAS

La pertinencia de aplicar la prescripción en relación con los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial fue una de las cuestiones interpretativas más relevantes de entre las que suscitó la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

3.7.1. El criterio de la Dirección General de Tributos

Como se ha comentado anteriormente, la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 pivota sobre la equivalencia entre el valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados existentes a 31 de diciembre de 2012 y el importe de las rentas no declaradas. Desde esa equivalencia era posible interpretar que en la declaración tributaria especial habían de incorporarse la totalidad de los bienes y derechos ocultados existentes a 31 de diciembre de 2010 con independencia de su fecha de adquisición y del origen de las rentas no declaradas con cargo a las cuales se financiaron, de manera tal que los bienes y derechos financiados con rentas relativas a obligaciones tributarias prescritas también debían ser objeto de aquella. Esta era la interpretación más plausible pues, en otro caso, la declaración tributaria especial se hubiera proyectado sobre las rentas no declaradas en lugar de hacerlo sobre los bienes y derechos ocultados. Al proyectarse sobre bienes y derechos *que no se correspondan con rentas declaradas*, la prescripción podía ser descartada, ya que, en efecto, la base de cálculo era un *stock* de bienes y derechos y no las rentas ocultadas en periodos precedentes.

Sin embargo, el dictamen del Consejo de Estado (576/2012) pareció dar alas a la prescripción, por cuanto al afirmar que la disposición adicional primera «no recoge expresamente en su texto, al menos expresamente, lo que sucede con la cuota de los ejercicios no prescritos de los impuestos que abarca», dio pie para interpretar, por exclusión, que la cuota correspondiente a los ejercicios prescritos estaba extinguida y, consecuentemente, que no es menester el concurso de una acción regularizadora, ya que el paso del tiempo había surtido el efecto sanador.

Lo importante del párrafo no era su objeto directo, esto es, destacar una ausencia de regulación respecto de la cuota correspondiente a los periodos impositivos no prescritos, sino lo que del mismo puede inferirse contemplando lo que parece sobrentender.

En el apartado 4 del primer informe de la Dirección General de Tributos se indica que «para regularizar su situación tributaria especial el contribuyente deberá declarar la totalidad de los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas», de manera tal que parece apuntarse a la tesis de la declaración omnicomprendensiva pero, a continuación, rectifica y añade, y esto es lo decisivo, que «en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios no prescritos, podrá declarar solo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos», criterio este que resulta matizado con otro posterior, a cuyo tenor, «cuando tal acreditación no sea posible como consecuencia de la existencia de multitud de operaciones de compraventa de valores con cargo y abono en cuentas que a su vez recojan retiradas de fondos e imposiciones por otros conceptos, podrá declararse la totalidad del valor de adquisición de los citados bienes» (apartado 7.3).

Por tanto, los bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas prescritas no deben formar parte de la declaración tributaria especial, excepto si la prueba de la prescripción fuera imposible, todo ello de acuerdo con el primer informe de la Dirección General de Tributos.

Los bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas prescritas no deben ser declarados. En la declaración solo se incorporan los bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas no prescritas. A partir de esta consideración se abre un conjunto de dificultades derivado del especial contexto en el que ha de surtir efectos la prescripción, que, obviamente, no concurren en el caso de obligaciones tributarias, correctas o no en lo concerniente a la aplicación de la norma, pero veraces en cuanto a las rentas declaradas. En efecto, lo que prescribe es la obligación tributaria, la cual nace por causa de la percepción de una renta que no ha sido declarada, al menos parcialmente, que habrá podido ser aplicada bien a la financiación de activos ocultos o bien consumida. Lo que ha de probarse, por tanto, es la percepción de una renta en un tiempo pasado determinante de una obligación tributaria prescrita. Lo relevante, en consecuencia, será no tanto la titularidad de un bien o derecho cuya fecha de adquisición fehaciente corresponda a un periodo impositivo prescrito, cuanto la prueba de la existencia de una fuente productora de rentas existente en periodos impositivos ya prescritos. Nótese que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades es la obtención de renta, no la titularidad de bienes y derechos financiados con esa renta. No obstante, la fecha de adquisición de los activos tiene relevancia, pues es lógico inferir que un activo adquirido en una fecha correspondiente a un periodo impositivo prescrito corresponde a una renta obtenida en ese periodo o en periodos anteriores, si bien esto puede no ser así en todo caso, por ejemplo, cuando la adquisición se financió con un préstamo oculto a cuya devolución se han aplicado los flujos de tesorería derivados del referido activo.

Cuando el activo adquirido con renta no declarada prescrita ha sido transmitido antes de 31 de diciembre de 2010, el lazo entre bien o derecho oculto y renta no declarada prescrita se rompe, pero no por ello el obligado tributario pierde los efectos de la prescripción ya que, de acuerdo con el primer informe de la Dirección General de Tributos, se estará ante un supuesto de *sucesivas transformaciones*, en cuyo caso el obligado tributario podrá restablecer, mediante prueba a su cargo, el referido lazo y disfrutar de la prescripción, de manera tal que «para determinar la parte de valor de adquisición del bien objeto de la declaración (bien C) que procede de la transformación del bien inicial (bien A) no puede admitirse la mera comparación de sus respectivos valores de adquisición, ya que como se indicó anteriormente se ha producido una sucesión de rentas generadas en ejercicios no prescritos que formarán parte del valor de adquisición del bien objeto de la declaración (bien C)» (apartado 7.3).

La Dirección General indicaba lo que no había que hacer, y luego, en el segundo informe, expresó lo que había que hacer para identificar el importe de la prescripción, que consistía en «no declarar, por entenderse que procede de ejercicios prescritos, la parte del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010 que exceda del sumatorio de rentas positivas generadas en los ejercicios no prescritos como consecuencia de las sucesivas transformaciones. De esta forma el importe a declarar coincidirá con el sumatorio de las citadas rentas positivas, con el límite del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010».

3.7.2. La prueba de la prescripción

Véase, consiguientemente, que para disfrutar de la prescripción hay que realizar una doble prueba:

- La identificación de un activo adquirido en un periodo impositivo prescrito.
- La identificación de unas rentas positivas generadas en ejercicios no prescritos imputables a ese activo.

El informe propone un ejemplo altamente clarificador: *Bien adquirido el 1 de enero de 2000 por 100.000 euros correspondientes a rentas no declaradas. El bien se vende el 1 de enero de 2009 por 200.000 euros (con una pérdida de 80.000 euros), que se destinan a adquirir el bien B. El bien B se vende el 1 de enero de 2010 por 110.000 euros (con una ganancia de 90.000 euros) que se destinan a adquirir el bien C que se mantiene a 31 de diciembre de 2010. Pues bien, el importe a declarar es el sumatorio de rentas positivas generadas en ejercicios no prescritos, con el límite del valor de adquisición del bien C, esto es, 90.000 euros.*

Sin embargo, la realidad fue otra. En efecto, hubo una renta positiva no declarada prescrita de 100.000, una renta negativa no prescrita de 80.000, y una renta positiva no prescrita de 90.000. Ahora bien, esa realidad había que ahormarla al Real Decreto-Ley 12/2012, y para ello no había más que dos soluciones, a saber, no considerar los efectos de la prescripción respecto del importe de los bienes y derechos a incluir en la declaración tributaria especial, o determinar la parte de ese importe imputable a rentas declaradas no prescritas. La Dirección General ha optado por la segunda, si bien ambas tenían apoyatura en el texto con rango de ley.

El criterio ofrecido por la Dirección General de Tributos no está diseñado para determinar las rentas no declaradas prescritas, sino para determinar la parte del bien o derecho existente a 31 de diciembre de 2010 imputable a las rentas no declaradas prescritas. Se trata de un criterio que cabe en el texto de la norma con rango de ley, pero que, probablemente, debió establecerse en la misma o, cuando menos, en la Orden, habida cuenta que se está rebasando la pura interpretación para adentrarse en el método de discernir el efecto de la prescripción. Dicho esto, la intervención de la Dirección General de Tributos ha sido muy positiva en orden a procurar seguridad y confianza respecto de los efectos de la prescripción.

Nótese que esta forma de enfocar los efectos de la prescripción no es la que ha de seguirse respecto de la obligación tributaria ordinaria, de manera tal que resultará útil al obligado tributario que desee aflorar sus activos ocultos examinar si le es más beneficiosa la declaración tributaria especial o una *declaración complementaria* de las previstas en el artículo 122 de la Ley General Tributaria, como probablemente así sería en el caso propuesto por la Dirección General de Tributos traído a colación, puesto que habrían de presentarse dos declaraciones complementarias, una correspondiente a 2009 con una pérdida de 80.000 euros y otra relativa a 2010 con una renta positiva de 90.000 euros, operando la prescripción respecto a 100.000 euros.

3.7.3. El papel relevante de la prescripción en el proceso de regularización

Más adelante se examina el nuevo apartado (6) del artículo 134 del TRLIS, añadido por la Ley 7/2012, en cuya virtud se desaloja la prescripción en relación con los activos ocultos situados en el extranjero, lo que, bien se ve, responde a un fundamento sensiblemente opuesto al que anima la interpretación de la Dirección General de Tributos, que confiere a la declaración tributaria especial el tinte de último tren hacia los plácidos campos elíseos de la regularidad fiscal.

Véase, consecuentemente, cómo el instituto de la prescripción ha jugado un papel muy relevante en relación con la declaración tributaria especial:

- En primer lugar, su explícita admisión por la Dirección General de Tributos ha debido animar a bastantes contribuyentes a regularizar, colmando así sus pretensiones de hacer valer la fuerza de la prescripción. Ciertamente, esa fuerza también hubiera operado respecto de la declaración extemporánea del artículo 27.4 de la Ley General Tributaria, pero su explícito reconocimiento en un informe de la Dirección General de Tributos relativo a la declaración tributaria especial presta un especial atractivo a la misma, en términos de defensa frente a eventuales comprobaciones administrativas. En efecto, la posición jurídica del obligado tributario en una controversia sobre la prescripción es bien distinta en el contexto de la declaración tributaria especial que en el de la declaración tributaria extemporánea.
- En segundo lugar, es muy posible que haya sido un factor decisivo respecto de los pobres resultados recaudatorios. En efecto, la exclusión de la declaración tributaria especial de los bienes y derechos correspondientes a periodos impositivos prescritos ha debido menguar mucho la base de cálculo, si bien no es posible determinar el importe exacto por cuanto en la declaración no se hace referencia a los bienes y derechos afectados por la prescripción.
- En tercer lugar, la prescripción ha sido utilizada por la Ley 7/2012 como un potente instrumento para llevar al convencimiento de los obligados tributarios que, de ahora en adelante, ya no podrían verse arropados por la misma. Naturalmente, esto plantea una cuestión muy relevante, en términos de proporcionalidad, que será examinada más adelante, pero de cara a la declaración tributaria especial ha debido servir a modo de potente banderín de enganche.

3.8. BIENES Y DERECHOS DETERMINANTES DE RENTAS EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN, IMPUTACIÓN, O TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Como regla general, los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial habrán devengado ingresos y gastos durante el tiempo de tenencia de la participación que se habrán materializado en otros bienes y derechos ocultos los cuales también podrán ser objeto de la de-

claración tributaria especial. Así, por ejemplo, las acciones ocultas habrán podido producir dividendos no contabilizados materializados en nuevos bienes ocultos.

Las acciones relativas a entidades no residentes en régimen de transparencia fiscal internacional también podrán ser objeto de la declaración tributaria especial, pero las rentas positivas que hubieron debido integrarse en la base imponible de la entidad titular no han generado bienes y derechos susceptibles de afloración, por lo que no quedan cubiertas por la declaración tributaria especial. En este sentido, el apartado 4.2 del segundo informe de la Dirección General de Tributos indica, en relación con las rentas que debieron imputarse en régimen de transparencia fiscal internacional, que «al no existir bienes o derechos cuyo valor de adquisición corresponda con tales rentas no resultará procedente la presentación de la declaración tributaria especial, debiendo regularizarse tal situación mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias».

Si la entidad transparente repartió dividendos, los mismos se habrán materializado en bienes o derechos ocultos que sí podrán ser incorporados a la declaración tributaria especial, pero es dudoso que de ello pueda derivarse efecto alguno en relación con la obligación de inclusión de la renta positiva por parte de la entidad titular de las participaciones, ya que los dividendos que correspondan a la renta positiva objeto de inclusión en la base imponible no deben formar parte de la misma, pero lo contrario no es cierto, esto es, la inclusión del dividendo en la base imponible (de la declaración tributaria especial) evita la inclusión de la renta positiva. No la evita.

El segundo informe de la Dirección General de Tributos ofrece una solución para que el obligado tributario no se vea compelido a presentar las declaraciones complementarias. Consiste la misma en considerar a la entidad extranjera controlada como titular jurídico o titular aparente de los bienes y derechos que integran su patrimonio y al socio residente en territorio español como titular real o titular verdadero, de manera tal que «el contribuyente podría presentar la declaración tributaria especial como titular real de los bienes y derechos de la entidad no residente, en cuyo caso se entenderá que los bienes o derechos han pertenecido al titular real desde la fecha de adquisición por la entidad no residente, y, en consecuencia, no procederá la imputación de rentas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional» (apartado 4.2).

Esta interpretación pasa por alto que los socios son titulares de las acciones y que la sociedad lo es de los bienes y derechos que integran su patrimonio, tanto en términos formales como reales. Sin embargo, tampoco puede desconocerse que dicha interpretación pone en pie de igualdad a los obligados tributarios que han ocultado un activo directamente, por ejemplo un depósito bancario, y a aquellos que lo han hecho mediante la interposición de una entidad no residente afectada por la transparencia fiscal internacional, de manera tal que, en el fondo, es acorde con la propia filosofía de la transparencia fiscal internacional.

Por otra parte, el efecto final de esa interpretación será estimular a los obligados tributarios para que procedan a la disolución de estructuras jurídicas generalmente artificiales.

En situación similar se encuentran las participaciones de instituciones de inversión colectiva constituidas en un paraíso fiscal, ya que sus partícipes deben incluir en la base imponible anualmente

la diferencia positiva de valores liquidativos, inicial y final. Sin embargo, el segundo informe de la Dirección General de Tributos entiende, sin matización alguna, que «estas rentas solo podrán regularizarse a través de la presentación de las oportunas liquidaciones complementarias» (apartado 4.3).

La afloración de las participaciones en las restantes instituciones de inversión colectiva no obligará a la presentación de declaraciones complementarias por cuanto la renta imputable a las mismas se imputa al periodo impositivo en el que son transmitidas o reembolsadas.

3.9. EFECTOS FISCALES DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

A la hora de examinar esta materia es conveniente tener presente la distinción entre los efectos de la declaración tributaria especial, su comprobación y el régimen fiscal de los bienes y derechos objeto de la misma.

3.9.1. Efectos sobre la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades

Mediante la declaración tributaria prevista en el artículo 136 del TRLIS el obligado tributario comunica a la Administración tributaria que se ha producido el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estando obligado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 137 del TRLIS, a practicar la correspondiente autoliquidación e ingresar la deuda tributaria, cumpliendo así la obligación tributaria nacida del hecho legalmente tipificado como hecho imponible. Mediante la declaración tributaria especial no se declara el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades ni, por tanto, se liquida la deuda tributaria que al mismo corresponde, pero su función y efecto se despliega en relación con la obligación tributaria derivada del hecho imponible.

Así, el importe de los bienes y derechos declarados «tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en... el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (...)» (apartado 3 del Real Decreto-ley), y la Orden añade que «se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial» [art. 6.1 a)].

La declaración tributaria especial surte el efecto de impedir que una renta no declarada sea regularizada en el curso de un procedimiento de inspección tributaria, de manera tal que el obligado tributario queda liberado del pago de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas que, ahora, y por efecto de la declaración tributaria especial, se consideran declaradas, sin que, además, sean exigibles *sanciones, intereses ni recargos*.

El efecto de la declaración tributaria especial se producirá, por tanto, en el curso de un procedimiento de comprobación que versa no sobre la misma sino sobre la obligación tributaria derivada de la realización del hecho imponible. Certeramente indica el primer informe de la Dirección General de Tributos que la declaración tributaria especial «no se presenta en cumplimiento de

una obligación tributaria (...) sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (concepto y periodos definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado».

La declaración tributaria especial se invoca frente a una propuesta de regularización de la inspección tributaria que ha descubierto rentas no declaradas, y es en ese momento, y no antes, y por esa causa, y no por ninguna otra, cuando ha de procederse a su comprobación. Esto quiebra los esquemas habituales de tratamiento de una declaración tributaria, pero es perfectamente consecuente con la naturaleza, función y efecto de la declaración tributaria especial. Tal vez hubiera sido más consecuente con la función y efectos de la declaración tributaria especial otorgarle la característica de confidencialidad, en el sentido de que la misma fuera depositada y custodiada por un órgano de la Agencia Tributaria separado de los que tienen encomendadas funciones de comprobación e investigación, de manera tal que fuera el acto de invocación el que determinase la traslación de la misma a estos últimos. Así se hizo, como más adelante se verá, en la regularización relativa a los pagarés del Tesoro prevista en la disposición adicional decimotercera de la Ley 18/1991.

La invocación solo cabe respecto de una renta no declarada en relación con una obligación tributaria sujeta a comprobación, y, por tanto, no prescrita. No cabe respecto de una propuesta de regularización basada en cualquier otro motivo.

Para que la invocación prospere y se produzca el efecto de la declaración tributaria especial el obligado tributario debe probar que las rentas no declaradas descubiertas por la inspección tributaria se corresponden con los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial. Nótese que ni la norma legal ni la reglamentaria han establecido una presunción de correspondencia entre los bienes y derechos incluidos en la declaración tributaria especial y la renta no declarada descubierta por la inspección tributaria. Véase que es preciso distinguir entre la equivalencia de los importes declarados con las rentas anteriormente no declaradas que, ahora, quedan sanadas y consideradas como declaradas, y la equivalencia entre bienes y derechos descubiertos por la inspección tributaria y el importe declarado en la declaración tributaria especial, la cual en modo alguno está normativamente prevista. Esta distinción está, en cierto modo, y en sentido contrario, recogida en el primer informe de la Dirección General de Tributos cuando afirma que «la presentación de la declaración tributaria especial determina que la adquisición de los bienes y derechos regularizados que se habían mantenido ocultos se entienda que corresponde con rentas declaradas (el importe declarado (...) y por tanto no pueden tener la consideración de (...) renta presunta» (apartado 6), de forma tal que no se menciona, en absoluto, una hipotética equivalencia entre *importes declarados* y bienes y derechos descubiertos por la inspección tributaria. Por eso el obligado tributario que invoca la declaración tributaria especial debe probar esa correspondencia o conexión para oponerse con fundamento a la propuesta de regularización.

La forma en como la inspección tributaria llegue a la determinación de la renta no declarada será muy relevante en orden a la eficacia de la oposición a la regularización mediante la invocación de la declaración tributaria especial.

Esta oposición será, sin más, eficaz, si la renta no declarada es descubierta por la inspección tributaria mediante la identificación de unos bienes y derechos titularidad del obligado tributario y esos bienes y derechos son, precisamente, los declarados, pero requerirá un esfuerzo probatorio mayor si tal identidad no se da o, en todo caso, cuando el descubrimiento de la renta no declarada responda a otra técnica distinta de la identificación de la titularidad de bienes y derechos (cruce de ventas imputadas, entre otras).

La identidad referida no concurre de manera automática cuando la inspección tributaria descubre bienes y derechos ocultos que han sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010 y se han materializado en otros bienes y derechos también ocultos, o en el caso de bienes y derechos que fueron liquidados y aplicados a la distribución a los socios (al consumo tratándose de personas físicas), excepto si se trata de saldos de cuentas bancarias (declaración del mayor saldo anterior a 31 de diciembre de 2010).

En caso de bienes y derechos afectos a una explotación económica, las entidades que dispongan de la, en tiempos pretéritos, denominada contabilidad B, podrán partir de esa documentación para fundamentar la referida prueba, pero no será suficiente si no va acompañada de los pertinentes soportes documentales justificativos de las operaciones. Desde luego, la incorporación de los activos y pasivos ocultos a los libros oficiales de contabilidad no será, por sí misma, una prueba suficiente, pero la ausencia de esa incorporación sería un indicio adverso para el obligado tributario.

En caso de bienes y derechos no afectos a una explotación económica, la denominada contabilidad B también puede jugar el papel antes señalado, pero aun en su ausencia la prueba puede descansar en documentación apropiada que permita, razonablemente, verificar las sucesivas transmisiones y adquisiciones, o, en su caso, la distribución a los socios.

Cuando la inspección tributaria descubre las rentas no declaradas directamente, la prueba reviste un esfuerzo mayor, porque el enlace no se da entre bienes y derechos declarados y bienes y derechos descubiertos sino entre los primeros y la renta no declarada descubierta, esto es, entre dos magnitudes de naturaleza diversa tanto desde la perspectiva jurídica como económica, pues la renta es una magnitud flujo y los bienes y derechos son una magnitud fondo.

Cumple al obligado tributario asociar el importe de la renta descubierta por la inspección tributaria con los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial. La llamada contabilidad B, respaldada por los correspondientes justificantes será, seguramente, el punto de partida. En esta situación, la existencia de unos registros contables que hayan reflejado las operaciones ocultas, por tanto las rentas ocultas en cuanto saldo de una cuenta de pérdidas y ganancias, y la situación patrimonial derivada de esas operaciones, por tanto activos, pasivos y patrimonio neto en cuanto elementos de un balance, es el punto de partida inmediato, pero sin los correspondientes justificantes de las operaciones difícilmente será suficiente.

Tal vez pueda parecer inapropiado que la denominada contabilidad B pueda jugar un papel cuando, precisamente, la declaración tributaria especial es un remedio extraordinario de regularización, pero quienes precisan el remedio sanador son los pecadores y la contabilidad B es, justamente,

el registro de los pecados. Así lo entendió el legislador del Texto Refundido de la Ley de Actualización de Balances de 1964, el del Decreto-Ley de 30 de noviembre de 1973, y el de la Ley 50/1977.

3.9.2. Efectos de las deficiencias de la declaración tributaria especial

La invocación de la declaración tributaria especial abre la facultad administrativa para su comprobación, de acuerdo con el primer informe de la Dirección General de Tributos. En rigor, tal comprobación se llevará a cabo de manera simultánea y consecuente con la carga que incumbe al obligado tributario de probar el enlace entre rentas no declaradas y descubiertas por la inspección tributaria y bienes y derechos consignados en la declaración tributaria especial.

Para que la declaración tributaria especial surta los efectos pretendidos por quien la invoca, dicha declaración ha de ser correcta. La declaración tributaria especial puede ser incorrecta porque no comprende todos los bienes y derechos relativos a las rentas no declaradas, porque los mismos no han sido correctamente valorados, o, en fin, porque adolece de errores, entre otros supuestos.

La declaración tributaria especial será incompleta si en la misma no constan todos los bienes y derechos de los que era titular el obligado tributario a 31 de diciembre de 2010. El descubrimiento por la inspección tributaria de bienes y derechos ocultos que, a esa fecha, eran titularidad del obligado tributario, no incluidos en la declaración tributaria especial y no asociados a rentas prescritas es la prueba certera de que la declaración tributaria especial no es completa. ¿Cuál es la consecuencia?

El dictamen del Consejo de Estado se refiere a esta cuestión afirmando que «de la literalidad del RDL 12/2012 se desprende que todo bien o derecho de la titularidad de un contribuyente en los citados impuestos adquirido en virtud de rentas no declaradas en los mismos, no solo puede, sino que posiblemente deba, formar parte de la declaración especial, porque el objeto de regularización es potencialmente la totalidad del patrimonio no declarado», pero no entra a comentar las consecuencias fiscales imputables al carácter incompleto de la declaración tributaria especial.

Desde luego parece claro que las rentas no declaradas correspondientes a esos bienes y derechos descubiertos por la inspección tributaria deberán tributar de acuerdo con las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades, pero ya no lo es tanto si la declaración tributaria especial queda invalidada de manera tal que no surtirá efecto alguno o si, por el contrario, continuará surtiendo efectos en relación con los bienes y derechos correctamente declarados.

El primer informe de la Dirección General de Tributos aborda la cuestión de manera circunstancial en el apartado 4 concerniente a los «bienes y derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración», afirmando que se deberá declarar la *totalidad*, pero no indica cuál es la consecuencia de la presentación de una declaración incompleta.

Tampoco es claro si, caso de quedar privada de efecto por ser incompleta, la declaración tributaria especial puede ser utilizada por la inspección tributaria como prueba para regularizar la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades.

Lo que sí ha de descartarse es que la incorrección de la declaración tributaria especial se subsane, en razón a los bienes y derechos no declarados y que debieron declararse, mediante una regularización de la propia declaración tributaria especial, salvo lo que más adelante se dirá respecto de la prueba de la prescripción.

También será incorrecta si en la misma se incluyen bienes o derechos adquiridos después de 31 de diciembre de 2010. Esta irregularidad pretende incorporar a los libros de contabilidad bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas obtenidas en 2011 no declaradas. En este caso se plantea igualmente la cuestión, antes apuntada, de la privación de efectos a la declaración tributaria especial, y, además, podría plantearse la concierne a la posibilidad de tomar como prueba de la ocultación correspondiente a 2011 el contenido de la declaración tributaria especial. Más si la inspección tributaria ha obtenido la prueba de la titularidad extemporánea de ciertos bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial, en rigor no se estará basando en la misma para practicar la regularización sino en las pruebas atinentes a la fecha de adquisición. Cuestión distinta es que sea procedente la devolución de ingresos indebidos imputables a la declaración tributaria especial.

Desde luego, las dos situaciones comentadas son esotéricas, pues en el espíritu de toda regularización voluntaria de la situación fiscal, más aún si reviste un carácter extraordinario, está que los obligados tributarios concernidos acudan con la voluntad franca de poner un punto y aparte en sus relaciones con la Hacienda Pública, y de ahí que la idea de que la declaración tributaria especial ha de ser, por definición, completa, se halle presente a modo de realidad descontada. En este sentido han de ser entendidas las afirmaciones contenidas en el dictamen del Consejo de Estado y en el informe de la Dirección General de Tributos.

3.9.3. Conflictos en la prueba de la prescripción

Para que la prescripción opere es necesario probar los hechos determinantes de la misma, lo cual no debe ser materia de fácil digestión pues rara vez el obligado tributario se ha aventurado a aflorar bienes y derechos ocultados mediante una declaración tributaria extemporánea confiando en la fuerza de la prescripción ganada. Más todavía en el Impuesto sobre Sociedades, pues la ocultación fiscal supone una ocultación contable que también es preciso superar mediante el afloramiento contable que, en la medida en que incide en las cuentas anuales, debe ser aprobado por la junta general. Lo usual es que la prescripción se oponga por el obligado tributario en sede de un procedimiento de inspección tributaria abierto de oficio, para hacer frente a una eventual regularización.

Como se indicó al describir la naturaleza de la declaración tributaria especial, la comprobación de la misma se desarrolla en sede del procedimiento de inspección tributaria. En ese procedimiento ante unos bienes y derechos descubiertos por la inspección tributaria el obligado tributario opondrá la declaración tributaria especial, y es ahí donde tal declaración habrá de ser comprobada, también en lo concerniente a la prueba y aplicación de los efectos de la prescripción.

Los informes de la Dirección General de Tributos no indican cuál es la consecuencia de que la inspección tributaria discrepe de la prueba de la prescripción. No cabe duda de que las rentas no

declaradas no amparadas por la prescripción deberán ser gravadas, pero no es tan claro si deberán serlo de acuerdo con el régimen de la declaración tributaria especial o por el régimen general. En principio no parece que una discrepancia respecto del valor de la prueba pueda ser determinante de una traslación hacia el régimen general, en el caso del Impuesto sobre Sociedades la obligación tributaria por dicho tributo. Así, podría sostenerse que lo pertinente es una regularización de la propia declaración tributaria especial. No debería ignorarse, sin embargo, que cuando los medios probatorios de la prescripción son inconsistentes la situación se aproxima a aquella en la que el obligado tributario deliberadamente ha omitido declarar bienes y derechos ocultados, cuyo descubrimiento habilita la presunción de renta del artículo 134 del TRLIS. En este punto la prudencia es buena consejera, y una mención en la declaración tributaria especial relativa a la situación descrita podría ayudar a la más acertada aplicación de la regularización voluntaria. Una vía prudente sería, por ejemplo, no confiar o guardar cautela extrema, a efectos de la prueba de la prescripción, en la documentación relativa a saldos de cuentas en entidades de crédito u otras instituciones financieras emitida por las mismas situadas en países o territorios calificados como paraísos fiscales o, tal vez más, en países o territorios respecto de los que la autoridad fiscal española no pueda efectuar un intercambio de información de carácter fiscal.

3.9.4. Efectos sobre la liquidación definitiva de la obligación tributaria

La declaración tributaria especial enerva la presunción de renta del artículo 134 del TRLIS, y, en tal sentido, incide, como se ha visto, respecto de la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. Más exactamente, el «importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada» (apartado 3 de la disp. adic. primera del RDL 12/2012), y «la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota (...) del Impuesto sobre Sociedades» (art. 5 de la Orden).

Como se ha indicado anteriormente, la declaración tributaria especial no impide la comprobación de la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. Así, entre otros, «gastos incorrectamente deducidos por amortizaciones o provisiones, rentas puestas de manifiesto por correcciones valorativas, y en general cualesquiera otras rentas que estuvieran materializadas en otros bienes o derechos distintos de los declarados» (apartado 5 del primer informe de la Dirección General de Tributos), podrán ser objeto de regularización, y también todas las deducciones. ¿Cómo afecta a la liquidación definitiva la presentación de la declaración tributaria especial?

Caben dos interpretaciones:

- La renta declarada derivada de la declaración tributaria especial se integra en la liquidación definitiva, formando, por tanto, parte de la base imponible, en la medida que corresponda al periodo impositivo concernido, pero bajo la consideración de concepto exento. Esta era la técnica que fue aplicada en las afloraciones de activos ocultos al amparo del Texto Refundido de la Ley de Actualización de Balances de 1964, como más adelante se expondrá.
- La renta declarada derivada de la declaración tributaria especial no se integra en la base imponible, permaneciendo totalmente al margen de la liquidación.

En buena parte de las liquidaciones el efecto práctico será el mismo, pero no puede descartarse alguna diferencia en casos particulares.

La segunda alternativa es la que mejor casa con el carácter de la declaración tributaria especial como vía de regularización extraordinaria que tiene por efecto enervar la presunción de renta del artículo 134 del TRLIS.

En fin, parece obvio que debe rechazarse que la cantidad ingresada tenga carácter de liquidación a cuenta de la que resulte tras el procedimiento de inspección tributaria. Incluso si fuera incorrecta la declaración tributaria especial y de ello hubiera de derivarse la ineficacia de la misma, cuestión que ya ha sido comentada anteriormente, se estima que no sería pertinente aplicar el ingreso realizado a la minoración de la deuda tributaria que resulte de la liquidación definitiva, sino que debería procederse a la devolución de la cantidad ingresada.

3.9.5. Efectos de la declaración tributaria especial respecto de la interrupción de la prescripción

El artículo 68.1 c) de la Ley General Tributaria establece que la prescripción se interrumpe «por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria».

La declaración tributaria especial no representa una acción conducente a la liquidación o autoliquidación de la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, de manera tal que no interrumpirá la prescripción. Su función es, como se ha indicado, enervar, llegado el caso, la presunción del artículo 134 del TRLIS, pero no, desde luego, autoliquidar la cuota por el Impuesto sobre Sociedades. Por ello, «no interrumpe el plazo de prescripción de las obligaciones del (...) IS devengadas con anterioridad» (apartado 13 del primer informe de la Dirección General de Tributos).

Lo inverso ya no es tan claro, esto es, si la interrupción de la prescripción relativa a la obligación tributaria a la que corresponden las rentas anteriormente no declaradas y ahora regularizadas por medio de la declaración tributaria especial interrumpe la prescripción concerniente a la misma.

Puesto que, de acuerdo con el primer informe de la Dirección General de Tributos, «no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial» sino que esa comprobación ha de realizarse «una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación», no parece que la interrupción de la prescripción relativa a la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades acarree sin más la interrupción de la prescripción relativa a la declaración tributaria especial sino que es preciso esperar al acto jurídico de invocación. Es la invocación la que abre la posibilidad de comprobación, y, por lo tanto, podría sostenerse que dicha invocación es la que interrumpe la prescripción.

Ahora bien, como quiera que la comprobación de la declaración tributaria especial es vicaria de la comprobación de la obligación por el Impuesto sobre Sociedades, parece más correcto en-

tender que la interrupción de la prescripción para comprobar y, en su caso, regularizar mediante la pertinente liquidación la declaración tributaria especial, se produce por causa de la interrupción de la prescripción respecto del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que la comprobación esté condicionada al acto jurídico de invocación.

3.9.6. Efectos frente a terceros

La declaración tributaria especial está concebida para enervar la presunción del artículo 134 del TRLIS en relación con las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre Sociedades de la entidad que la presenta. Ahora bien, toda afloración de bienes y derechos en contabilidad descubre operaciones ocultadas por la entidad concernida y, probablemente, por otra u otras entidades terceras que han participado en las mismas.

En este sentido, la declaración tributaria especial, y, sobre todo, el afloramiento contable que procura con la salida a flote de actividades sumergidas, incide sobre esas entidades terceras.

El carácter reservado de la declaración tributaria especial no impedirá el uso de la misma por parte de la Administración tributaria en orden «a la efectiva aplicación de los tributos» en los términos del artículo 95 de la Ley General Tributaria. Y para este uso no será condición el acto jurídico de invocación por parte del obligado tributario que presentó la declaración tributaria especial, puesto que tal uso no comporta la comprobación de la declaración tributaria especial sino su utilización como medio de prueba, en unión a otros que fueran pertinentes, para comprobar o investigar la situación fiscal de terceros.

3.9.7. La cantidad ingresada en cuanto cuota del Impuesto sobre Sociedades

La cantidad a ingresar por la declaración tributaria especial es un gasto que deberá ser contabilizado en cuanto tal en el asiento de afloración contable de los bienes y derechos ocultos.

El artículo 14.1 b) niega la consideración de gastos fiscalmente deducibles a «los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades». Dada la naturaleza y función de la declaración tributaria especial es dudoso que la cantidad ingresada derive de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, tal cantidad no refleja «las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio (regla de registro y valoración 13.ª, del Plan General de Contabilidad)».

Sin embargo, el artículo 5 de la Orden establece que «la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota (...) del Impuesto sobre Sociedades (...)» y de ahí que el primer informe de la Dirección General de Tributos haya inferido que la cantidad ingresada no tiene la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades (apartado 14). La interpretación está llena de buen sentido, por cuanto, en otro caso, la función recaudatoria de la declaración tributaria especial quedaría menguada, por más que hubiera sido deseable una precisión legal en tal sentido.

Si la cuantía ingresada tiene la consideración de cuota por el Impuesto sobre Sociedades podría sostenerse que ha de ser tomada en consideración a los efectos del límite concerniente a las «deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», establecido en el artículo 44 del TRLIS, de modo que, a tal fin, se sumaría a la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades propiamente dicha.

Sin embargo, las deducciones a limitar se imputan a un periodo impositivo y tienen su fundamento en los hechos realizados en el mismo, y, por ende, el límite tiene la impronta temporal del propio periodo impositivo y ha de construirse bajo tal consideración, en tanto que la cantidad ingresada en 2012 por la declaración tributaria especial versa sobre hechos de 2010 y anteriores, esto es, que rebasan el periodo impositivo de 2012.

3.9.8. Recargos, sanciones e intereses

La presentación de la declaración tributaria especial y el ingreso del 10% del valor de adquisición de los bienes y derechos declarados determina *la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos*. ¿Respecto de qué cuota? No tiene lógica que sea respecto de la propia cuota de la declaración tributaria especial, por cuanto deriva del cumplimiento de lo previsto en la norma, ni tampoco respecto de las cuotas correspondientes a las rentas en su día no declaradas, puesto que no son exigibles al transformarse dichas rentas en declaradas por causa de la propia declaración tributaria especial.

La no exigencia de recargos e intereses hubiera tenido pleno sentido si la regularización voluntaria se hubiera encauzado a través de la declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, por cuanto en el mismo están previstos recargos e intereses que el Real Decreto-Ley 12/2012 hubiera podido exonerar.

3.10. RÉGIMEN FISCAL DE LOS BIENES Y DERECHOS OBJETO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

La disposición adicional primera no reguló esta cuestión, tal vez porque se entendió que bastaba con lo que disponía el apartado 6 del artículo 134 del TRLIS (apartado 7 tras la modificación introducida por la Ley 7/2012), a cuyo tenor el valor de los elementos patrimoniales ocultos descubiertos, «en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales».

Sin embargo la disposición final tercera del Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, ha regulado esta materia incorporando un nuevo apartado 7 a la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 (que luego ha sido reproducida por razones de técnica legislativa por la disp. final tercera de la Ley 12/2012), estableciendo una regla general, coincidente con la contenida en el artículo 134 del TRLIS, a cuyo tenor «el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial será válido a efectos fiscales», y un conjunto de reglas especiales.

La primera regla especial se refiere al supuesto en que el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial sea superior a su valor normal de mercado en la fecha de su presentación, en cuyo caso «a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o, en su caso, los rendimientos negativos, en la medida en que excedan de la diferencia entre ambos valores».

La segunda regla especial impide la deducción de «las pérdidas por deterioro o correcciones de valor», cualquiera que sea el valor de mercado de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial en la fecha de su presentación, pero no rechaza las pérdidas derivadas de la posterior transmisión, siempre calculadas sobre el valor de adquisición o el valor de mercado si es inferior, a menos que «el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades».

La tercera regla especial versa sobre los bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, en cuyo caso «mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieron con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria especial».

3.10.1. La regla general

La regla general se compone de una asignación de valor del que se predica tener *efectos fiscales* y de una determinación de la fecha de efectividad de ese valor que tiene asimismo *efectos fiscales*.

Sin perjuicio de lo que más adelante se dirá en relación con las reglas especiales los *efectos fiscales* son los que corresponden a cualquier elemento patrimonial registrado en contabilidad originariamente de forma correcta.

La asignación de valor es el valor de adquisición, esto es, el mismo que ha debido figurar en la declaración tributaria especial. Este valor de adquisición coincide con el *coste histórico* (apartado 6.º 1 del Marco conceptual del PGC), pero no con el valor contable o en libros, esto es, «el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado» (apartado 9.º del Marco conceptual del PGC). Ahora bien, este es el valor por el que deberán inscribirse en los libros de contabilidad.

Por tanto, los activos deberán aflorarse contablemente por su valor de adquisición minorado en la amortización acumulada y los deterioros padecidos. ¿Qué efectos cabe dar a esas amortizaciones y deterioros? La respuesta más inmediata es que ninguno, por cuanto el valor que la disposición adicional primera asigna a los bienes y derechos es el valor de adquisición.

Esta respuesta es insatisfactoria. La lógica del Impuesto sobre Sociedades indica que las amortizaciones acumuladas deben ser consideradas a todos los efectos. Así, para determinar el valor susceptible de amortización en ejercicios venideros o para calcular el importe de los resul-

tados extraordinarios derivados de la transmisión de los activos aflorados, o la corrección monetaria que les pertenece. Si no se hiciera de esta manera se distorsionaría la base imponible de los ejercicios subsiguientes a la presentación de la declaración tributaria especial, puesto que si los ingresos derivados de esos elementos patrimoniales aflorados se computan también deben computarse sus amortizaciones correctamente calculadas, esto es, tomando en consideración la vida útil que resta y el valor de adquisición o coste histórico pendiente de amortizar. Ahora bien, no se advierte la razón que pueda justificar esta distorsión.

En este sentido se pronunció la primera norma relativa a la afloración de elementos patrimoniales ocultos, esto es, el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley sobre Regularización de Balances (Decreto 1985/1964, de 2 de julio), a cuyo tenor los mismos podían «hacerse lucir en contabilidad respetando los límites que en cuanto a la valoración resultan de los diversos artículos de este capítulo», regla esta que puesta en relación con lo previsto en los artículos 4.2, que ordenaba la regularización «de las amortizaciones correspondientes a los elementos de activo» y 11.1 que calificaba como «nuevo valor contable a la diferencia entre el coste incrementado y, si las hubiere, las amortizaciones, también incrementadas», dejaba fuera de toda duda que las amortizaciones acumuladas tenían eficacia fiscal, de manera tal que las sucesivas amortizaciones debían calcularse sobre el nuevo valor contable.

El primer informe de la Dirección General de Tributos poco ilumina puesto que se limita a afirmar, a la vista de lo dispuesto en la norma, que «en consecuencia el valor y fecha de adquisición de los elementos patrimoniales objeto de la declaración tributaria especial serán los que originariamente tuviera dicho elemento patrimonial».

La dificultad de compaginar la lógica del Impuesto sobre Sociedades con las previsiones normativas relativas a la valoración que, a efectos fiscales, tienen los bienes y derechos aflorados se debe, probablemente, a que no existe correspondencia entre la base de cálculo del gravamen del 10% y el valor contable de dichos bienes y derechos. Esta dificultad no se presentó en la afloración auspiciada por el Texto Refundido de la Ley de Actualización de Balances de 1964 porque la base de cálculo del gravamen entonces establecido se calculaba sobre el saldo de la cuenta de actualización correspondiente a la afloración, el cual era fruto del valor de adquisición y de las amortizaciones acumuladas, en su caso actualizadas.

Sea como fuere, lo pertinente es procurar una interpretación que lleve a soluciones acordes con los principios que animan al Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al deterioro acumulado, por el contrario, sí hay reglas, que más adelante se examinan.

El valor asignado, esto es, el valor de adquisición, surte efectos «a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente». Por tanto, el primer periodo impositivo afectado será, para ejercicios coincidentes con el año natural, el correspondiente a 2012. En ese periodo impositivo y en los sucesivos el valor asignado a los elementos aflorados tendrá *efectos fiscales*.

Por tanto, ninguna revisión de los periodos impositivos de 2010 y anteriores procederá por causa del valor asignado a los elementos aflorados. El periodo 2011 es especial, por cuanto la obligación de declarar por el mismo podrá haber vencido antes de la formulación de la declaración tributaria especial. Respecto de ese periodo, sea en la declaración ordinaria o en una complementaria, los ingresos derivados de los elementos patrimoniales aflorados, o, más generalmente, de las actividades económicas que se realizan con soporte en los mismos, deben ser declarados, pero puesto que los *efectos fiscales* inherentes a esos elementos patrimoniales no nacen sino con la presentación de la declaración tributaria especial, no es claro que en dicho periodo impositivo se pueda, a los efectos de determinar la base imponible, tomar en consideración el coste derivado de la aplicación de esos elementos a la realización de dichas actividades económicas.

3.10.2. Pérdidas derivadas de la transmisión de los elementos patrimoniales aflorados

Combinando la regla general con las reglas especiales primera y segunda se llega a la conclusión de que las pérdidas derivadas de la transmisión de los elementos aflorados son computables para determinar la base imponible, excepto en dos casos:

- Las que respondan al exceso del valor de adquisición de los elementos aflorados sobre su valor de mercado.
- Las derivadas de la transmisión a personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 del TRLIS.

La primera regla especial tiene por objeto impedir que las pérdidas latentes en los bienes y derechos declarados puedan surtir efectos fiscales. El supuesto no es en absoluto libresco, debido a la caída de las bolsas de valores.

La regla es consistente, pues no parece correcto que un cauce extraordinario de regularización pueda deparar un resultado adverso para el Tesoro Público. La regla solamente se refiere a las pérdidas derivadas de la transmisión pero no a las procedentes del deterioro ni a las que se pongan de manifiesto por aplicación de la valoración por el valor razonable, tal vez porque estas pérdidas puedan entenderse afectadas por la segunda regla especial, lo que, como se verá seguidamente, es dudoso.

Para calcular el importe de la pérdida que no será fiscalmente computable es preciso establecer el valor normal de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, no a 31 de diciembre de 2010, lo cual deja un vacío respecto de los elementos existentes en dicha fecha pero transmitidos antes de la presentación de la declaración tributaria especial. La lógica apunta a que las pérdidas latentes en esos elementos a 31 de diciembre de 2010 no sean computadas.

Las pérdidas que se descartan son las derivadas de la comparación entre el valor de adquisición y el valor de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial.

No se trata, por tanto, de que, a efectos de futuras transmisiones, se tome como valor de salida el valor normal de mercado a la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, sino, exclusivamente, de depurar la pérdida habida en el importe de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado. Por consiguiente, si la transmisión determina un resultado positivo la restricción al cómputo de la pérdida no se aplicará. En este sentido, la regla restrictiva opera asimétricamente.

Supongamos, tomando el ejemplo propuesto por el primer informe de la Dirección General de Tributos (apartado 9.2) un elemento cuyo valor de adquisición es 10.000 pero que a la fecha de presentar la declaración tributaria especial su valor normal de mercado es 5.000. Si se transmite por 3.000 la pérdida computable será 2.000, pero si se transmite por 15.000 la ganancia computable será 5.000. En ambos casos la pérdida latente es la misma, esto es, 5.000, pero en el primero queda totalmente descartada, en tanto que en el segundo resulta íntegramente computada ya que la renta positiva computada es el saldo de la ganancia generada a partir de la fecha de presentación de la declaración tributaria especial (10.000) y de la pérdida latente (5.000). Así pues, cuando la renta es positiva, resulta «irrelevante el valor de mercado del elemento patrimonial en el momento de la presentación de la declaración tributaria especial» (apartado 9.2 del primer informe de la Dirección General de Tributos), de lo que resulta la asimetría antes comentada.

La segunda regla especial, esto es, la que desconsidera las pérdidas derivadas de la transmisión a personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 del TRLIS no tiene otro fundamento que el puramente cautelar, pues descansa en el temor de que la transmisión no se realice a valor normal de mercado. Ahora bien, existiendo un conjunto de reglas que corrigen, con carácter general, este tipo de irregularidad, parece que la cautela es excesiva.

Resulta dudoso si, en la ulterior transmisión a terceros de los bienes y derechos por parte de la entidad adquirente vinculada, deberá integrarse en la base imponible el resultado extraordinario contable o ese resultado minorado en la pérdida no computada en la transmisión antecedente. La lógica apunta al segundo, pero la estricta aplicación de las normas lo hace al resultado extraordinario contable, produciéndose así un exceso de imposición.

3.10.3. Pérdidas por deterioros o correcciones de valor

La segunda regla especial versa sobre los deterioros que se puedan producir en los bienes y derechos afluídos. La interpretación de esta norma ha de indagar sobre el ámbito material y temporal de las pérdidas cubiertas por la expresión *deterioro o corrección de valor*.

En lo que concierne al ámbito material, el apartado 9.4 del primer informe de la Dirección General de Tributos se refiere al mismo afirmando que «en relación con los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial, no serán deducibles las correcciones de valor (amortizaciones, pérdidas por deterioro...) correspondientes a los mismos». Véase que la Dirección General de Tributos incluye en el ámbito material de las pérdidas a las amortizaciones. Existen

razones para entender, por el contrario, que las amortizaciones no están afectadas por la regla de no deducción de *las pérdidas por deterioro o corrección de valor*.

Las amortizaciones no son una *pérdida por deterioro o corrección de valor*. Ciertamente, en unión a otros gastos contables, las amortizaciones pueden determinar la concurrencia de un resultado de explotación negativo, o pérdida de explotación, pero, en sí mismas, no pueden ser consideradas como *pérdidas por deterioro o correcciones de valor*.

Pudiera argüirse, en apoyo de la interpretación de la Dirección General de Tributos, que la amortización es una manifestación de corrección de valor puesto que contribuye a reflejar el *valor contable o valor en libros* a partir del *coste histórico* en el sentido del Marco conceptual del Plan General de Contabilidad.

La expresión corrección de valor o corrección valorativa entra en nuestro Derecho contable de la mano de la transposición de la Cuarta Directiva, y en la misma el término *corrección valorativa* se utiliza, indistintamente, para referirse a las amortizaciones como a las depreciaciones o pérdidas de valor (arts. 19 y 35). Las normas de transposición de las normas comunitarias distinguieron entre la depreciación amortización y la depreciación por pérdida de valor, reservando para esta última el término corrección valorativa (art. 39 del Código de Comercio), pero el Plan General de Contabilidad de 1990 ubicó, bajo el concepto «corrección de valor de inmovilizado material», a las amortizaciones y a las «correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado material el inferior valor de marcado que le corresponda» (norma 2.^a 5). El vigente Código de Comercio (modificado en materia de contabilidad por la Ley 16/2007) distingue entre amortización y corrección de valor por deterioro, ordenando que «deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos» [art. 38 c)], y esta distinción ha sido recogida por el vigente Plan General de Contabilidad en varias de sus normas, en particular la relativa al valor contable o en libros que es aquel por el que «un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro que se haya registrado» (norma 6.^a 9 del Marco conceptual), o en la concerniente al inmovilizado material (norma 2.^a de registro y valoración) donde se consagra un apartado a la *amortización* y otro al *deterioro del valor*, a cuyo tenor «se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable (...)».

Así pues, tras la reforma contable establecida por la Ley 16/2007 la distinción entre amortización y pérdida por deterioro de valor es nítida. También lo es en el TRLIS, que dedica el artículo 11 a las *amortizaciones* y el artículo 12 a la *pérdida por deterioro de valor*, si bien cobija ambas, tal vez suscitando confusión, bajo la categoría de *correcciones de valor*, nomenclatura esta que tuvo sentido en relación con el Plan General de 1990, pero que ha dejado de tenerlo respecto del actual.

Si, tras la argumentación precedente, se retoma la literalidad del texto normativo que se comenta, esto es, el contenido de la expresión *pérdidas por deterioro o correcciones de valor*, se apreciará que en el mismo no pueden tener cabida las amortizaciones, pues además de no estar

mencionadas difícilmente pueden caer bajo ninguno de los dos términos que en dicho texto se utilizan. Tal vez pudiera aducirse que el artículo 11 del TRLIS reza «Correcciones de valor: amortizaciones», pero este argumento naufraga porque el artículo 12 reza «Correcciones de valor: pérdida por deterioro de valor de los elementos patrimoniales».

Y si se retoma el texto del criterio de la Dirección General de Tributos, tal vez pueda aducirse que el mismo es consecuencia y se justifica en que el artículo 11 del TRLIS engloba a las amortizaciones bajo el término *correcciones de valor*, pero, una vez más, ha de recordarse que ese término también es utilizado por el artículo 12 respecto de las pérdidas por deterioro de valor.

Con todo, el argumento más relevante es que, si se niega la deducción de las amortizaciones correspondientes a los bienes y derechos integrantes de la declaración tributaria especial y, por lo tanto, aflorados contablemente, los *efectos fiscales* del valor de adquisición de dichos bienes y derechos quedaría extrañamente menguado.

En lo que concierne al ámbito temporal, la restricción a la deducción de las pérdidas por deterioro afecta a todas las que se contabilicen, cualquiera que sea el ejercicio o ejercicios en los que se produjeron los hechos determinantes de las pérdidas. Por tanto, también cuando esos ejercicios concluyeron con anterioridad a la fecha de la presentación de la declaración tributaria especial.

Así, un activo adquirido en 2008 con rentas no declaradas por importe de 100, cuyo valor de mercado es 20 en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, se incorporará a la contabilidad por su valor de adquisición (100) minorado por el deterioro (80), y si posteriormente sufriera un deterioro adicional (12) tampoco sería deducible. Naturalmente, la eventual recuperación de valor no sería ingreso fiscalmente computable.

La no deducción del deterioro anterior a la presentación de la declaración tributaria especial casa perfectamente con la regla de no cómputo de las pérdidas sufridas en la transmisión en el importe de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor normal de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, en el bien entendido que las pérdidas de las que habla la norma legal son las determinadas por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor normal de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, que no coincidirán con las pérdidas contables, en la medida en que el deterioro existente en el momento de la afloración debe ser contabilizado o, más exactamente, incorporarse a los libros oficiales de contabilidad.

Por el contrario, la no deducción del deterioro generado a partir de la presentación de la declaración tributaria especial carece de fundamento ya que el elemento concernido, regularizado fiscalmente y aflorado contablemente, ha de recibir el mismo tratamiento que el resto de los elementos.

La pérdida por deterioro no deducida parece que podrá ser recuperable con ocasión de la transmisión del elemento afectado, de acuerdo con las reglas generales, respetando, eso sí, la regla de no cómputo de las pérdidas habidas en la transmisión a favor de personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 del TRLIS.

La regla que se comenta impedirá, por ejemplo, la efectividad de la partida fiscalmente deducible del artículo 12.3 del TRLIS, incluso respecto de las pérdidas sufridas por la entidad participada después de la afloración de la participación. Sin embargo, las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación sí serán fiscalmente computables, excepto si la entidad adquirente es una persona o entidad vinculada en los términos del artículo 16 del TRLIS.

3.10.4. Bienes y derechos adquiridos parcialmente con rentas no declaradas

La tercera regla especial puede ser interpretada en el sentido de que niega toda eficacia fiscal a aquella parte del valor de adquisición ocultada que aflora en la declaración tributaria especial. Si esta interpretación es la pertinente no se comprende bien cuál es su fundamento, ni la causa por la que la ocultación parcial deba tener un trato peor que la ocultación total.

Poco aclara el apartado 9.5 del primer informe de la Dirección General de Tributos, pues se limita a indicar que «no se produce una revalorización del valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial cuando se trate de elementos ocultos obtenidos parcialmente con rentas declaradas».

Es posible que la tercera regla especial, y el comentario que de la misma hace el informe de la Dirección General de Tributos, hayan partido de considerar que la afloración contable es una especie del género más amplio de las revalorizaciones, respecto de las cuales, como es sabido, el artículo 15.1 del TRLIS establece que «la revalorización no integrada en la base imponible (del Impuesto sobre Sociedades) no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados», de manera tal que, no integrándose en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la parte del valor de adquisición integrado en la declaración tributaria especial, tampoco habría de tener eficacia fiscal.

Ahora bien, la revalorización contable y la afloración contable son dos hechos contables totalmente diferentes.

Aunque el vigente Plan General de Contabilidad no recoge, a diferencia del precedente, la *reserva de revalorización*, su concepto puede inferirse de la Cuarta Directiva, la cual autoriza a los Estados miembros para, a modo de excepción al *principio de adquisición o del coste de producción*, autorizar o imponer «la revalorización de las inmovilizaciones materiales y de las inmovilizaciones financieras» (arts. 32 y 33). Respecto de la afloración contable nada dicen las normas contables, excepto en la medida en que, tal vez forzosamente, pueda ser conducida a la figura del error contable, en cuyo caso no hace falta insistir en la diferencia con la afloración contable.

La revalorización implica reflejar contablemente un mayor valor sobre el que se deriva de las reglas que rigen la formación del valor contable o valor en libros, en tanto que la afloración contable de valor implica reflejar contablemente un elemento por su valor de adquisición verdadero,

corrigiendo así el falseamiento inicial. De manera tal que el hecho de la afloración parcial participa de la naturaleza de la afloración de activos ocultos y no de la naturaleza de la revalorización.

La discriminación que implica privar de efectos fiscales a la ocultación parcial del precio de adquisición frente a la ocultación total, y la ausencia de un fundamento de técnica jurídica que pudiera soportar aquella, conduce a intuir que el precepto restrictivo debe ser interpretado de manera diferente a la inicialmente propuesta.

En este sentido se propone aplicar a la parte del valor de adquisición ocultado la regla general, de manera tal que el mismo «será válido a efectos fiscales (...) a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del correspondiente ingreso», sin perjuicio de que los elementos afectados por la ocultación parcial mantengan, a efectos fiscales, el valor de adquisición originariamente contabilizado.

Esta interpretación salva los aspectos inapropiados derivados de la primera interpretación, pero deja en el aire todo lo concerniente a la base de cálculo fiscal de las amortizaciones, y la determinación del resultado, a efectos fiscales, de una eventual transmisión del elemento o elementos afectados.

En fin, cabe una tercera interpretación, consistente en reducir la aplicación de la tercera regla especial al caso de elementos cuyo precio de adquisición parcialmente ocultado fue financiado con pasivos financieros también ocultados, de manera tal que se estaría negando eficacia fiscal a la parte del valor de adquisición así financiada. No pasará inadvertido que el fundamento de esta interpretación es débil.

3.10.5. Bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas prescritas

El apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 confiere efectos fiscales al valor de adquisición de los bienes objeto de la declaración tributaria especial a partir de la fecha de presentación de la declaración *y realización del ingreso correspondiente*. El primer informe de la Dirección General de Tributos ha interpretado, como ya sabemos, que «en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios no prescritos, podrá declarar solo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos».

Los bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas prescritas no se integrarán en la declaración tributaria especial ni soportarán el gravamen del 10%, y, consecuentemente, respecto de los mismos no podrán predicarse los efectos fiscales establecidos en el apartado 7 de la disposición adicional primera.

Sin embargo, estos bienes y derechos, en cumplimiento de los deberes contables deberán incorporarse a los libros oficiales de contabilidad, y las rentas que en el futuro se deriven de los

mismos habrán de registrarse en tales libros, contribuyendo así a determinar el resultado contable en cuanto núcleo de la base imponible. ¿Cumple corregir, a efectos fiscales, la porción del resultado contable imputable a la explotación de los elementos aflorados adquiridos con cargo a rentas no declaradas prescritas? ¿Cómo se realizaría esa corrección?

Si la afloración se asimila a la revalorización, cabría negarle efecto fiscal por aplicación del artículo 15 del TRLIS, en cuanto no se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin que, por otra parte, pueda surtir efecto fiscal por causa de la declaración tributaria especial ya que respecto de los bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas prescritas no se ha realizado *el ingreso correspondiente*.

Sin embargo, frente al rigorismo del criterio precedente, la lógica apunta, una vez admitida la prescripción en los términos ya expuestos, a otorgar a estos activos el mismo régimen que a aquellos que se incorporaron a la declaración tributaria especial por no estar prescritas las rentas de donde proceden.

3.10.6. Efectos fiscales de los pasivos financieros aflorados

No se refiere a ellos el apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, por más que, según el primer informe de la Dirección General de Tributos, haya interpretado que «sí es posible a efectos de la presentación de la declaración tributaria especial, minorar el importe de la financiación ajena oculta empleada en la adquisición de dicho bien o derecho».

El corolario de esta interpretación es la eficacia fiscal de los pasivos financieros así aflorados. Por tanto, sus intereses serían deducibles, respetando el límite del artículo 20 del TRLIS.

3.10.7. Visión de conjunto y consideración de los precedentes

El apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 otorga efecto fiscal, como regla general, al valor de adquisición de los bienes y derechos aflorados, pero restringe ese efecto fiscal en función de un conjunto de reglas particulares, algunas de ellas de dudosa consistencia lógica.

Lo correcto hubiera sido otorgar efecto fiscal al valor de adquisición de los activos aflorados y al valor de los pasivos financieros aflorados, en la medida en que no excediere del valor normal de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial. A partir de aquí, las amortizaciones, los deterioros, los gastos financieros y los resultados extraordinarios derivados de su ulterior transmisión deberían regirse por las reglas generales, sin que fueran necesarias reglas particulares.

Este fue el criterio seguido por la regularización voluntaria de la situación fiscal, determinante de la afloración de activos y pasivos, aprobada por la Ley 50/1977, cuyo artículo 31 establecía

como valor *regularizado*, al que se otorgaban plenos efectos fiscales, el valor de adquisición con el límite del *valor real actual* (art. 31 de la Ley 50/1977, que remite al art. 3.3 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances).

La disposición adicional primera.7 del Real Decreto-Ley 12/2012 reproduce ese precedente en la regla relativa a cómo ha de procederse cuando «el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado», pero no extrae todas las consecuencias, por cuanto solo la proyecta respecto de los resultados derivados de la ulterior transmisión de los bienes y derechos aflorados, y se aparta del mismo en las restantes reglas (deterioros, transmisión a vinculados, ocultación parcial).

Ciertamente, en la regularización voluntaria de la Ley 50/1977 no se exigió pago alguno sobre el valor de los bienes y derechos aflorados, pero esa diferencia respecto de la propiciada por el Real Decreto-Ley 12/2012 no parece justificar la adopción de unas reglas concernientes a los efectos fiscales de los activos y pasivos aflorados que se apartan de un precedente asentado en un sólido fundamento lógico.

3.11. LA AFLORACIÓN CONTABLE Y SUS EFECTOS FISCALES SUBSIDIARIOS

La presentación de la declaración tributaria especial implica un reconocimiento de que los bienes y derechos declarados pertenecen a la entidad declarante y, por lo tanto, que deben lucir en sus estados financieros, pues esos bienes y derechos son elementos patrimoniales en el sentido del Código de Comercio, por más que la nomenclatura del modelo de declaración tributaria especial (750) haya preferido no hacer una distinción semántica según que el obligado tributario fuere una persona física o una persona jurídica.

La operación contable de afloración puede realizarse mediante diversas técnicas, pero la más idónea tal vez sea un asiento en el libro diario con la contrapartida de una cuenta de reservas, por analogía con lo que la regla 21.^a del Plan General de Contabilidad establece respecto de los errores contables.

Ahora bien, los elementos patrimoniales aflorados han de constar en los libros de contabilidad por el valor previsto en el Código de Comercio, que no necesariamente coincidirá con el valor de adquisición, en particular por lo que se refiere a los elementos que han de ser valorados por su valor razonable (art. 38 bis del Código de Comercio). En consecuencia, lo oportuno es aflorar los elementos patrimoniales por su valor de adquisición y, a renglón seguido, practicar los asientos pertinentes en orden a llevarlos a los valores establecidos por el Código de Comercio. Parece lógico que la cuenta de contrapartida de estos asientos sea una cuenta de reservas.

Sin embargo, los movimientos de esa cuenta de reservas carecen de los efectos previstos con carácter general en el TRLIS, por cuanto los efectos fiscales de la declaración tributaria especial son los previstos en la disposición adicional primera.7 del Real Decreto-Ley 12/2012.

La reserva derivada de la afloración contable carece de regulación fiscal, a diferencia de lo que acontece con la reserva derivada de la *actualización de balances*. Por ello, la entidad puede disponer libremente de la misma.

Por la misma razón, la reserva así aflorada habrá de tomarse en consideración a todos los efectos fiscales que procedan en el Impuesto sobre Sociedades. En este sentido podrá fundamentar la deducción por plusvalías de fuente interna del artículo 30.5 del TRLIS.

Esta reserva no está sujeta a normas especiales en relación con su distribución, de manera tal que deberán aplicarse las normas mercantiles de carácter general. Tampoco existen normas específicas concernientes a la tributación de dicha distribución. Por tanto, operarán las normas generales relativas a la deducción para evitar la doble imposición de dividendos del artículo 30 del TRLIS, así como las concernientes a la obligación de retener. Nótese que el artículo 30 del TRLIS, salvo en las restricciones específicamente señaladas, no contempla, a modo de requisito de la deducción, que el beneficio del que procede el dividendo haya soportado una cierta tributación efectiva, lo que, por otra parte, es propio del método de exención.

3.12. ASPECTOS CONSTITUCIONALES

El autor de estas líneas no pretende añadir algo a las valiosas y autorizadas opiniones, aunque contradictorias, que sobre la constitucionalidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 se han vertido, pero no puede hurtarse a una breve reflexión, de la que, como se verá, se desprende, por encima de todo, lo vidrioso de la cuestión, y, por ende, que los pronunciamientos rotundos no han sido los más afortunados.

Dos son los aspectos que han de examinarse, a saber, la aptitud constitucional del vehículo normativo utilizado para regular la materia, esto es, un decreto-ley, y la adecuación de la regulación contenida en el mismo a los límites que la Constitución impone al legislador tributario. Como se verá, los pronunciamientos rotundos no son los más afortunados.

3.12.1. La aptitud constitucional del vehículo normativo

De las sentencias del Tribunal Constitucional concernientes a la interpretación de las restricciones que el artículo 86.1 impone en relación con el artículo 31.1, ambos de la Constitución, se desprende que el decreto-ley no es idóneo para «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad, cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» [STC 108/2004 (NFJ018220)], y así no lo es para «modificar el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en un tributo que, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario» [STC 189/2005 (NFJ020336)].

Así pues, la restricción prevista en el artículo 86.1 en el sentido de que el decreto-ley no puede afectar a los «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I», ha de interpretarse, en relación con la materia tributaria, ceñida a aquellos tributos a través de los cuales se concreten los principios de generalidad, igualdad y progresividad establecidos en el artículo 31 (perteneciente al Título I), y, dentro de los mismos, a aquellos preceptos que son nucleares en orden a la definición del deber de contribuir.

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 afecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por tanto a un impuesto esencial en orden a la concreción de los principios de la imposición previstos en el artículo 31 de la Constitución, pero no es claro si incide sobre preceptos nucleares de dicha figura tributaria.

En efecto, el artículo 39 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aun cuando relativo a los incrementos de patrimonio, no establece el régimen de los mismos sino una presunción cuyo hecho consecuencia, eso sí, es su obtención.

Por otra parte, los contribuyentes, en su conjunto, no se ven afectados en su deber de contribuir por lo previsto en la disposición adicional primera del Decreto-Ley 12/2012, la cual, por otra parte, está llamada a surtir un efecto temporal fugaz.

En este sentido parece que puede mantenerse la idoneidad del decreto-ley. Cuestión distinta es que la regularización voluntaria extraordinaria, en sí misma, vulnere algunos de los principios establecidos en el artículo 31 de la Constitución, en cuyo caso no ya solo el decreto-ley sino también la ley ordinaria devendrían inconstitucionales.

3.12.2. Los límites derivados de los principios constitucionales en materia tributaria

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional [entre otras STC 19/2012 (NCJ056426)], la justicia tributaria que el artículo 31.1 de la Constitución establece «no es un principio del que se derivan derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que solo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)». En consecuencia, lo que ha de examinarse es la adecuación de lo establecido en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 a esos principios.

Por lo que se refiere a la igualdad, en el ámbito fiscal se consigue acomodando la tributación a la capacidad económica, disponiendo al efecto el legislador ordinario de un amplio margen de configuración de los tributos puesto que la Constitución no establece las líneas maestras del sistema tributario y existe una pluralidad de sistemas que pueden hacer efectivo el principio de igualdad mediante la concreción práctica del principio de capacidad económica.

El legislador ordinario, respecto de los tributos afectados por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, que, ciertamente, y en particular el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, son los tributos más relevantes en orden a dar satisfacción a los principios constitucionales, ha establecido una configuración que, hoy en día, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2012, ha de entenderse plenamente congruente con dichos principios. Pues bien, en relación con esos tributos, la disposición adicional primera establece una forma especial de cumplimiento de las obligaciones tributarias que de los mismos dimanar, esto es, la declaración tributaria especial, que procura un resultado práctico para quienes en ella se amparen totalmente distinto y menos gravoso, considerablemente menos gravoso, que para el resto de los obligados tributarios que no reúnan las circunstancias para acogerse a la misma.

Un trato distinto y más ventajoso no produce, sin más, desigualdad constitucionalmente reprochable, pues es sabido que el principio de igualdad «no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de justicia» (STC 159/1997). Bien se comprende que las ventajas que otorga la declaración tributaria especial no pueden cobijarse en esa facultad de diferenciación del legislador ordinario, por cuanto la finalidad perseguida es ajena a la justicia.

La disposición adicional primera determina, en presencia de idéntica capacidad económica, una fiscalidad más ventajosa a favor de ciertos sujetos pasivos, sin que se advierta que dicha fiscalidad ventajosa pueda estar amparada «atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o cualquier condición social que considere (el legislador) relevante para atender al fin de la justicia».

La disposición adicional primera provoca desigualdad, mas de ello no se deriva necesariamente la tacha de inconstitucionalidad pues «el que en la aplicación parcial del tributo se produzca un efecto contrario a la equidad no puede convertir la norma en cuestión –*eo ipso*– en contraria a los principios del artículo 31.1 de la CE y, concretamente, al principio de justicia tributaria, salvo que esa afectación, bien sea ilegítima, por carecer de razón que la justifique, bien sea desproporcionada cuando aún gozando de una justificación que la legitime, sea mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener» (STC 19/2012).

Así pues, de lo que se trata es de precisar si existe una razón legitimadora para la medida que provoca la desigualdad, y si esa medida es proporcionada. La razón legitimadora la da la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 12/2012, y consiste en «reducir el déficit público a cuyo efecto se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación (...)».

La razón legitimadora es clara y de peso pues, en efecto, la reducción del déficit público es un objetivo prioritario de la política económica al que se asocia la generación de empleo, objetivo

este al cual el constituyente convoca a los poderes públicos quienes «realizarán una política orientada al empleo» (art. 40.1 de la Constitución), por cuanto todos los españoles tienen el deber de trabajar y el «derecho al trabajo» (art. 35.1 de la Constitución), en cuanto exigencia de la dignidad de la persona la cual es fundamento de la «paz social» (art. 10 de la Constitución). La declaración tributaria especial puede, por tanto, incluirse entre aquellas medidas fiscales que están orientadas «al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» [STC 37/1987 (NFJ000269)].

Resta por ver si la declaración tributaria especial es proporcionada, pues según la doctrina del Tribunal Constitucional «para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (...)».

Varias son las interrogantes que en este punto se abren: ¿Contribuye la medida de manera decisiva a la reducción del déficit? ¿Había alguna otra medida para lograr el mismo objetivo de una manera menos lesiva para la igualdad?

La recaudación prevista por el Gobierno ascendía a 2.500 millones de euros, que comparada con la cifra total del déficit puede parecer exigua, mas en un contexto de recesión y de apelación generalizada a subidas de tipos de gravamen, representaba un alivio no desdeñable.

Medidas alternativas sí las había, por más que, tal y como se expresa la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 12/2012, un profano en la materia habría llegado a la errónea conclusión de que el ordenamiento existente en el momento de la aprobación de dicha norma con rango de ley preveía una regularización voluntaria en el ámbito penal pero no en el ámbito administrativo. Sin embargo, el artículo 27 de la Ley General Tributaria regula la figura de la *declaración extemporánea sin requerimiento previo* que, en definitiva, es el instrumento normal de regularización voluntaria.

La medida alternativa era, por tanto, potenciar este instrumento, siempre que, claro está, del mismo se pudiera razonablemente esperar una recaudación equivalente al previsto para la declaración tributaria especial, aspecto este que ha quedado despejado en sentido favorable para la declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria una vez que el primer informe de la Dirección General de Tributos entendió que la declaración tributaria especial no debía recoger los bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas prescritas, interpretación esta que, desde luego, era posible, pero a la que la literalidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 no llevaba inexorablemente puesto que en la misma se establecía un gravamen sobre bienes y derechos, no sobre rentas no declaradas pretéritas, y que, en lo que aquí interesa, menguaba notablemente la capacidad recaudatoria de la declaración tributaria especial. Este es el primer dato a tomar en consideración, esto es, que habida cuenta de la

admisión de la prescripción, la potencia recaudatoria de la declaración tributaria especial habría de descender y, por ende, el objetivo de reducción del déficit público quedaba aminorado cuantitativamente, de manera tal que su consecución por la vía alternativa de la declaración extemporánea sin requerimiento previo era también plausible.

Bajo tal consideración, la medida alternativa era, se reitera, potenciar la regularización voluntaria mediante la declaración extemporánea sin requerimiento previo. Así, de la misma manera que en la declaración tributaria especial se excluyen las sanciones, intereses y recargos, en la declaración extemporánea podía haberse hecho otro tanto, y también se hubiera podido procurar a los interesados, mediante resoluciones interpretativas de la Dirección General de Tributos, seguridades básicas como son las relativas a la prescripción y a los aspectos penales. Los dos informes de la Dirección General de Tributos relativos a la declaración tributaria especial muestran que el centro directivo hubiera podido acometer esta función con sobrada solvencia, más si cabe en el contexto de un terreno mucho más trillado, cual es el de las declaraciones tributarias extemporáneas. A través de esas medidas se hubiera podido conseguir que la declaración tributaria extemporánea hubiera ganado, frente a los potenciales interesados, un atractivo significativo.

También hubiera contribuido a encauzar conductas hacia la declaración extemporánea el fortalecimiento de la Administración Tributaria, seguramente bien provista de medios humanos y materiales cualificados, pero no tanto de información ni de cooperación internacional. Así, en relación con los bienes y derechos situados en el extranjero, señaladamente los cobijados en cuentas bancarias extranjeras y depósitos de valores extranjeros, respecto de los que se supone que anida una gran parte de la defraudación fiscal, una acción sobre este campo, al modo en como recientemente lo han hecho Alemania⁷ y Reino Unido⁸ respecto de Suiza, aun no teniendo finalidad informativa sino recaudatoria, hubiera podido ser notablemente sugerente.

Ciertamente la consecución de esa cooperación internacional no es tarea de un día, pero el solo anuncio de emprender una acción en tal sentido, en unión a la percepción social del giro político internacional que, desde los inicios del presente siglo, y más todavía a raíz de la crisis de 2008, se ha producido en relación con los paraísos fiscales y las jurisdicciones fiscales y financieras asimiladas⁹, habría podido animar a los reticentes.

En fin, la energía con la que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, acomete la lucha contra la evasión fiscal internacional, señaladamente en el campo de la obligación de información a cuyo incumplimiento se liga la no prescripción, por más que pueda suscitar dudas de proporcionalidad en comparación con la reacción prevista en el ordenamiento jurídico respecto de otros ilícitos que

⁷ *BBC News Business* (abril 2012). La aprobación por parte del legislativo alemán del acuerdo con Suiza de 21 de septiembre de 2011 ha sido rechazada por el Bundesrat en sesión 1 de febrero de 2013.

⁸ *HMRC The Swiss/Uk Tax Cooperation Agreement*.

⁹ *OCDE, Harmful Tax Competition*.

ofenden a valores constitucionales de la máxima calificación, puesta al servicio de la declaración tributaria extemporánea hubiera podido jugar idéntico papel al que, con toda probabilidad, ha jugado en relación con la declaración tributaria especial.

La conjunción de cuatro factores, a saber, el fuerte impacto de medidas como las que se contienen en la Ley 7/2012 respecto de la ocultación de activos en el extranjero, la percepción social de que los paraísos fiscales y las jurisdicciones fiscales opacas más temprano que tarde serán arrinconadas por la comunidad internacional y habrán de claudicar en la prestación de sus vergonzantes servicios, la suspensión temporal de los recargos e intereses que acompañan a la declaración extemporánea en unión a las garantías en orden a la prescripción y al delito fiscal, se opina que hubieran provocado una adhesión a esta fórmula de regularización no inferior a la que ha suscitado la declaración tributaria especial.

Solamente desde el convencimiento de que los factores precedentes no suscitarían la reacción regularizadora de los evasores por la vía de la declaración extemporánea podría mantenerse que la declaración tributaria especial supera el examen de proporcionalidad. La intuición del autor de estas líneas, por el contrario, es que dichos factores hubieran supuesto un aldabonazo en la conciencia de los defraudadores como para esperar una reacción de los mismos tan intensa, cuando menos, como la procurada por la declaración tributaria especial. Esa intuición, aun respondiendo a una valoración subjetiva, descansa en unos hechos objetivos, cuales son, de un lado, los aludidos factores estimulantes, y de otro, tratándose de personas físicas, en la moderada tributación que sobre las rentas del ahorro estableció la Ley 35/2006, en el bien entendido que son este tipo de rentas las más proclives a la ocultación, y, por tanto, las que hubieran debido constituir la mayor parte de las rentas a regularizar mediante la declaración tributaria extemporánea.

Nótese que el análisis precedente no pretende fundamentar una opinión de inconstitucionalidad resaltando la vitola constitucional de la declaración extemporánea frente a la declaración tributaria especial, sino que, simplemente, valora que existía otro medio para lograr el fin constitucionalmente legítimo perseguido por la declaración tributaria especial de procurar la estabilidad presupuestaria, que provocaba un daño menor al principio de igualdad. Este medio o instrumento era la declaración tributaria extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, bien que despojada de recargos e intereses, y rodeada de los factores expuestos, cuya mayor adecuación al principio de igualdad trae causa de que la cuota a ingresar se calcula de acuerdo con lo previsto en las normas del tributo afectado, de manera tal que es expresión de la capacidad económica del obligado tributario.

En cualquier caso, todo pronunciamiento rotundo, en un sentido u otro, pero particularmente en el de inconstitucionalidad, desconoce las sutilezas del juicio de proporcionalidad, y de ahí que sea oportuno señalar que la opinión que se ofrece está supeditada a las mismas, y que no supone negar la legitimidad del objetivo perseguido por la declaración tributaria especial, esto es, la reducción del déficit público, sino resaltar que había un medio menos agresivo respecto de la igualdad que hubiera podido operar satisfactoriamente, eso sí, asistido de los factores estimulantes que han acompañado a la declaración tributaria especial, y, por consiguiente, más idóneo desde la perspectiva constitucional.

En lo que concierne a la generalidad, ha de señalarse que es el antecedente de la igualdad. Un impuesto que trate por igual a todos los contribuyentes pero que, al tiempo, exima injustificadamente a un grupo de ellos no es general, de manera tal que la ausencia de generalidad determina desigualdad. En este sentido, la declaración tributaria especial acota una parcela de contribuyentes que recibirán un tratamiento singular, atentando así contra la generalidad. Sin embargo, una medida que perturbe la generalidad no determina inconstitucionalidad si, mediando una causa de justificación, es adecuada para conseguir el interés constitucionalmente protegido que anida tras la causa de justificación y lo hace de manera adecuada y proporcionada [STC 96/2002 (NFJ012237)]. Bien se ve que el análisis relativo a la generalidad es de todo punto similar al concerniente a la igualdad, y al mismo se remite.

Un último aspecto ha de ser considerado, a saber, la igualdad en el contexto de la propia declaración tributaria especial. ¿Trata por igual a todos los sujetos pasivos que ocultaron sus rentas y deciden acogerse a la misma?

Al pivotar sobre los bienes y derechos ocultos a 31 de diciembre de 2010 la declaración tributaria especial hace de peor condición a los sujetos pasivos que distribuyeron a sus accionistas los activos en los que se materializaron las rentas no declaradas (o rentas consumidas en relación con sujetos pasivos del IRPF). Esta desigualdad ha sido entrevista por la Orden y ha tratado de remediarla mediante la posibilidad de declarar un saldo en cuenta bancaria superior al existente en 31 de diciembre de 2010 (art. 4.2), y también por la Dirección General de Tributos, la cual en el apartado 6 de su segundo informe, significativamente titulado «Presentación de la declaración tributaria especial en relación con bienes o derechos consumidos antes de 31 de diciembre de 2010», en base a una interpretación en sentido contrario del artículo 3.3 de la Orden, anteriormente comentado, ha entendido que «cuando el importe de la transmisión de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, los bienes o derechos transmitidos sí podrán ser objeto de la declaración tributaria especial, mas no podrán serlo las rentas derivadas de la transmisión de esos bienes o derechos dado que no existen bienes o derechos objeto de declaración cuya adquisición corresponda con dicha renta, por lo que el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización», excepto si el cobro del precio de transmisión se hubiera registrado en una cuenta bancaria en cuyo caso sería aplicable el artículo 4.2 de la Orden.

La Orden y el informe de la Dirección General de Tributos constituyen un esfuerzo notable para limar las desigualdades intrínsecas al método de regularización diseñado por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, en cuanto pivota, como se ha indicado, sobre bienes y derechos ocultos antes que sobre rentas no declaradas, tal vez suponiendo que existe una correspondencia biunívoca entre el valor de ambas magnitudes, lo que no siempre es así, según quedó explicado en un apartado anterior.

El método diseñado por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 provoca desigualdad entre los sujetos pasivos convocados porque descansa sobre bienes y derechos ocultados en vez de hacerlo sobre rentas no declaradas. La valoración constitucional de

esta desigualdad debe partir de la valoración del hecho que la motiva, el cual, como sabemos, es la distribución de la renta no declarada (consumo en relación con los sujetos pasivos del IRPF). En concreto, habría que determinar si esa desigualdad está amparada por una causa de justificación. ¿Cuál podría ser esta? ¿Por qué tratar de manera distinta a quien ocultó y distribuyó (o consumió) que a quien ocultó y acumuló (o ahorró)? No se advierte cuál pueda ser la justificación.

No obstante, la relevancia constitucional de esa diferencia de trato, en cuanto concerniente a sujetos pasivos que previamente habían incumplido sus obligaciones fiscales, es de mucho menor rango que aquella que los enfrenta con el resto de los sujetos pasivos.

Con todo, resulta interesante su consideración, pues enseguida se advierte que la declaración extemporánea, en cuanto basada sobre las rentas no declaradas, escapa a la referida desigualdad, y, por ende, afianza su papel de medida alternativa más respetuosa que la declaración tributaria especial con el principio de igualdad, ahora sí, proyectado sobre la colectividad plena de los sujetos pasivos.

En cierto modo, los esfuerzos de la Orden y de la Dirección General de Tributos para rebasar la equivalencia planteada por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 entre el valor de los bienes y derechos ocultos y el importe de las rentas declaradas, pueden ser contemplados como una suerte de acercamiento a la economía de la declaración extemporánea, en beneficio del principio de igualdad.

3.13. LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE ACTIVOS EXTRANJEROS Y SU RELACIÓN CON LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Como se ha indicado anteriormente, la convocatoria a la declaración tributaria especial, además de por la ventaja inherente a la exigua tributación liberatoria, se ha visto estimulada por el agravamiento de los efectos de la ocultación de bienes y derechos en el extranjero. La técnica seguida ha consistido en el establecimiento de una obligación de información sobre aquellos bienes y derechos y la configuración de una presunción de renta basada en el incumplimiento de esa obligación, la eliminación de la prescripción respecto de la renta presunta, y una infracción específica¹⁰.

3.13.1. La presunción de renta basada en el incumplimiento de la obligación de información

El artículo 4 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actua-

¹⁰ ESPEJO, I.: «La recurrente Ley de Represión del Fraude Fiscal», *Tribuna Fiscal*, n.º 264.

ciones en la prevención y lucha contra el fraude ha introducido un nuevo apartado (6) en el artículo 134 del TRLIS, en cuya virtud se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, la cual ha sido introducida por el artículo 1. Diecisiete de la Ley 7/2012. Esta obligación de información versa, en síntesis, sobre cuentas abiertas en entidades de crédito extranjeras, activos financieros y bienes inmuebles depositados o situados en el extranjero, respectivamente.

La presunción de renta no declarada, o presunción general del artículo 134.1 del TRLIS, ha venido descansando en el descubrimiento de la existencia de elementos patrimoniales no registrados en contabilidad. La presunción consiste en una inferencia en cuya virtud al hecho-base de la ocultación contable se asocia el hecho-consecuencia de la renta no declarada. Pues bien, a partir de la Ley 7/2012, el hecho-base de la presunción de renta no declarada consiste, adicionalmente, en el incumplimiento de la obligación de información prevista en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003.

El fundamento de la presunción general responde a la lógica que subyace a la realidad de las cosas, en tanto que el de la nueva presunción responde a la configuración de un instrumento que se supone útil, básicamente por sus efectos disuasorios, en la lucha contra el fraude. Se trata de fundamentos sustancialmente distintos, aun cuando ambas presunciones persigan la liquidación de obligaciones tributarias defraudadas.

Con todo, en el Impuesto sobre Sociedades esta nueva modalidad de la presunción de renta no declarada, en cuanto tal, carece de verdadera sustantividad por cuanto si los activos concernidos están contabilizados la presunción ha de entenderse enervada, de manera tal que solamente operará cuando los activos no estén contabilizados, solapándose así con la presunción basada en la ocultación contable, o presunción general.

Así lo ha entendido el Real Decreto 1558/2012, concerniente, entre otros aspectos, a «obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», a cuyo tenor la obligación de información no es exigible respecto de las «cuentas (...) registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país y territorio en el que se encuentren situadas», ni cuando «tengan registradas en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas», ni, en fin, respecto de los inmuebles «registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados».

Por tanto, cuando los activos sobre los que versa la obligación de retener estén registrados en contabilidad no existe obligación de informar y, consecuentemente, desaparece el hecho-base de la presunción, restaurándose así la lógica de la inferencia en la que, en definitiva, se asienta la presunción.

La correcta llevanza de la contabilidad pone a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades al abrigo de los rigores de la nueva presunción, y es bueno que así sea, pues el impuesto,

en definitiva, se nutre de la actividad económica, la cual, en un mundo globalizado, reviste tintes de acusada movilidad, y de ahí que en su ubicación influyan los factores fiscales. Así, medidas desconsideradas con el principio de proporcionalidad, a medio y largo y plazo militan contra la recaudación debido a su impacto negativo sobre la ubicación de las actividades económicas en el ámbito territorial que las haya implantado.

3.13.2. La preterición fiscal de la prescripción

Ahora bien, y esto es lo relevante, aun cuando ambas presunciones imputan la renta al periodo más antiguo de entre los no prescritos, la presunción general admite la prueba en contrario respecto de esa regla de imputación, de manera tal que si el obligado tributario prueba que la renta en cuestión pertenece a un periodo impositivo ya prescrito, a ese se imputará, no pudiendo exigirse la obligación tributaria por concurrir una causa de extinción, en tanto que la presunción fundamentada en el incumplimiento de la obligación de informar no contempla tal prueba en contrario, de manera tal que la renta no declarada siempre se imputará a una obligación tributaria viva. No es, ciertamente, que la obligación tributaria a la que realmente corresponde la renta no declarada no prescriba, sino que la renta no declarada se imputa a una obligación tributaria no prescrita, aun cuando todos los hechos en presencia indiquen que dicha renta no declarada se corresponde con una obligación tributaria prescrita.

En definitiva, la verdadera novedad del nuevo apartado 6 del artículo 134 del TRLIS no es tanto la configuración de una nueva presunción cuanto la imputación de la renta no declarada derivada de dicha presunción a una obligación tributaria no prescrita. Es seguro que esta medida ha de abrir un debate doctrinal de largo alcance, ya que el instituto de la prescripción está asociado a la seguridad jurídica¹¹.

Si se compara la prescripción en el ámbito penal con la negación, para el supuesto descrito, de la prescripción en el ámbito tributario es fácil advertir un cierto desequilibrio, pero también es cierto que la facilidad de ocultación de bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas es mucho mayor cuando dichos bienes y derechos están situados en el extranjero¹². Una

¹¹ NOVOA GARCÍA, C.: «Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de la prescripción», *Revista Técnica Tributaria* 98/2012. Indica el autor que «la no prescripción de las deudas tributarias es un resultado inaceptable en un Estado de Derecho». FALCÓN Y TELLA, R.: *El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero*. Comenta el autor que «la prescripción (o caducidad) es por tanto una consecuencia necesaria de la seguridad jurídica, y este principio solo quiebra, a partir de los juicios de Nuremberg, en el caso de los crímenes contra la humanidad, lo que no parece que sea el caso que nos ocupa».

¹² Valoración de Inspectores de Hacienda a la nueva Ley Antifraude, Congreso de Santander. «La obligación de información de bienes situados en el extranjero, unida a la imprescriptibilidad de los activos situados en el exterior que no se detallan en esta declaración son medidas muy positivas por razones recaudatorias y de equidad».

solución intermedia es la que adopta la propuesta de directiva de la Comisión de la Unión Europea relativa a un régimen común para la determinación de una base imponible consolidada común, en la que el plazo de prescripción se alarga cuando median conductas defraudadoras graves¹³.

3.13.3. La prescripción penal y la preterición fiscal de la prescripción

El Código Penal define la prescripción en función de la pena, y así el nuevo tipo agravado del delito fiscal configurado, entre otros supuestos, por la concurrencia de «la utilización de (...) paraísos fiscales o territorios de nula tributación (...) (que) oculte o dificulte la determinación de la cuantía defraudada (...)» (art. 305 bis), al ser castigado con la pena de prisión de hasta seis años prescribirá, de acuerdo con el artículo 131 del Código Penal, a los diez años, lo que el Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 justifica en la finalidad de «dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo (...)».

La utilización de un paraíso fiscal o territorio de nula tributación llevará aparejada normalmente la ubicación de los activos adquiridos con las rentas no declaradas, *eludiendo el pago de tributos*, en ese paraíso fiscal o territorio de nula tributación, y, por ende, el incumplimiento de la obligación de información sobre activos situados en el extranjero, de manera tal que parece plantearse un conflicto entre la prescripción penal y la preterición fiscal de la prescripción.

Si el conflicto se resuelve extendiendo al ámbito fiscal el efecto extintivo de la prescripción penal se haría de mejor condición a los defraudadores de mayor cuantía (120.000 euros), pero si se resuelve entendiendo que la defraudación se produce en el periodo impositivo en el que la misma se descubre por la inspección tributaria, la prescripción penal quedaría inoperante.

La solución tal vez consista en aplicar la prescripción penal a efectos penales, y la preterición fiscal de la prescripción a efectos fiscales, de manera tal que la prescripción penal extinguirá el delito fiscal, pero no la obligación tributaria ya que la misma estará viva al no haber operado la prescripción en el ámbito fiscal.

El razonamiento precedente presupone que la infracción punible se cometió el día en el que venció el pago del tributo. Sin embargo, como quiera que el nuevo artículo 305 del Código Penal incluye en el tipo del delito a la regularización voluntaria, a modo de *reverso del delito*, podría entenderse que el obligado tributario comete la infracción desde el momento en que «por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubiesen producido (...) se interponga querrela o denuncia contra aquel (...)» (art. 305.4 del Código Penal), pues, hasta ese momento, al estar viva la posibilidad de regularización voluntaria, no se habrían producido todos los elementos del tipo, lo que

¹³ Artículo 145.3.

llevaría, sorprendentemente, a que el inicio y la interrupción de la prescripción concurrieran en el mismo día, lo cual, bien se ve, implicaría la negación práctica de la prescripción del delito fiscal.

La interpretación precedente lleva a una conclusión insatisfactoria. Frente a la misma cabe sostener que el delito se cometió el día en que venció el pago del tributo y que la regularización voluntaria opera «como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, de manera tal que hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria (...)» (Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012).

Nótese que existe, de acuerdo con la literatura del preámbulo, un injusto derivado del inicial incumplimiento, de manera tal que se está, en ese momento, ante una infracción punible determinante del inicio del plazo de prescripción, en el sentido del artículo 132 del Código Penal. Más todavía, el preámbulo advierte que la regularización implica «el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias», de manera tal que el «inicial incumplimiento» supone la consumación del delito fiscal.

Ciertamente, la interpretación que se propone es alambicada, pero también lo es ubicar en el tipo a la regularización voluntaria pues la misma responde, por su naturaleza, al patrón de la excusa absolutoria de la responsabilidad penal en el sentido del artículo 16.2 del Código Penal.

3.13.4. La aplicación en el tiempo de la nueva presunción

Lo dispuesto en el nuevo apartado 6 del artículo 134 del TRLIS tiene efectos para «los periodos impositivos que finalicen a partir de la entrada en vigor» de la Ley 7/2012, esto es, tratándose de periodos impositivos coincidentes con el año natural, para los periodos impositivos que finalicen en 31 de diciembre de 2012, puesto que la Ley 7/2012 entró en vigor el 30 de noviembre de 2012.

La presunción se aplica por la Administración tributaria, no por los contribuyentes, de manera tal que será aquella y no estos quien deberá cumplir con el mandato, y deberá hacerlo en el curso de un procedimiento de inspección tributaria. Pues bien, la norma relativa a la entrada en vigor sitúa la aplicación de la nueva presunción respecto de los procedimientos que versen sobre el periodo impositivo de 2012 y siguientes. En los procedimientos que versen sobre periodos impositivos anteriores no se aplicará la presunción.

¿Es retroactiva la norma relativa a la nueva presunción? Desde un punto de vista material así lo parece, por cuanto puede tener por efecto gravar rentas que, a su entrada en vigor, ya habían ganado la prescripción, de manera tal que, para decirlo gráficamente, una obligación tributaria ya extinguida resucita¹⁴. Sin embargo, desde un punto de vista formal no parece que haya

¹⁴ ALARCÓN, E.: «Imprescriptibilidad de deudas tributarias: ¿retroactividad?», *El Economista*.

retroactividad, porque la aplicación de la nueva presunción solo produce imputación de renta en 2012 y siguientes, esto es, en periodos impositivos concluidos con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

La interpretación precedente se deriva del párrafo introductorio del artículo 4 de la Ley 7/2012, relativo a la aplicación temporal de la nueva presunción del artículo 134.6 del TRLIS, pero el legislador ha deseado explicitarla. Esta es la función de la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, a cuyo tenor «la imputación (...) se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos» (art. 134.6 TRLIS) «en el que hubieren estado en vigor dichos apartados» (2012 y siguientes).

Por tanto, si la cuestión se enfoca desde la perspectiva del nacimiento y extinción de la obligación tributaria, la retroactividad parece existir por cuanto quedan afectadas rentas no declaradas correspondientes a periodos impositivos ya prescritos en el momento de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, pero si se enfoca desde la perspectiva de la aplicación de la presunción en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, no hay retroactividad, o a lo sumo la hay en grado mínimo, por cuanto la renta derivada del ejercicio de la presunción se imputará a una obligación tributaria devengada después de la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

En rigor, el razonamiento dual precedente deriva de la propia estructura de la nueva presunción, refractaria a toda consideración basada en la prueba del tiempo en el que se produjeron los hechos imposables.

3.13.5. La infracción especial

De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2006, la aplicación de la presunción prevista en el artículo 134.6 del TRLIS «determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 % del importe de la base de la sanción».

La base de cálculo de la sanción es la cuota íntegra resultante de la renta determinada mediante la presunción sin que, a estos efectos, se tengan en cuenta «las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o la cuota íntegra».

Así pues, se crean una infracción y una sanción especiales que, bien se ve, prescinden de los restantes elementos que configuran la obligación tributaria del ejercicio o periodo impositivo en el que surte efecto la presunción.

En este sentido, puede acontecer que la integración de la renta derivada de la presunción en la base imponible no determine deuda a ingresar, pero sí una infracción y su correspondiente sanción.

3.13.6. Relación de la nueva presunción con la declaración tributaria especial

No ha de pasar inadvertida la relación entre el nuevo apartado 6 del artículo 134 del TRLIS y la declaración tributaria especial regulada por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012. En efecto, cuanto mayor fuera el rigor que en el futuro se aplicara al tratamiento fiscal de la ocultación de rentas materializadas en activos ocultos situados en el extranjero mayor sería el estímulo para que los contribuyentes acudieran a aquel cauce extraordinario de regularización, pues se supone que esos activos son los especialmente implicados en la defraudación más extendida. Pues bien, la eliminación de la prescripción, en la forma expuesta, es una medida de extraordinario rigor.

Bien se comprende que la sintonía entre la declaración tributaria especial y el nuevo apartado 6 del artículo 134 reclamaba que los efectos sanadores de la regularización voluntaria de la situación fiscal se produjeran mediante el ingreso del 10% del total importe de los bienes y derechos ocultados, incluidos aquellos cuya adquisición se había financiado con rentas no declaradas correspondientes a obligaciones tributarias prescritas. Teniendo la declaración tributaria especial carácter voluntario, una regulación así planteada hubiera sido respetuosa con el instituto de la prescripción, y, al tiempo, la hubiera aligerado de los reproches de ser portadora de una amnistía.

Sin embargo, tal y como han sido diseñados los efectos de la declaración tributaria especial, esto es, considerar el importe declarado como renta declarada a los efectos del artículo 134 del TRLIS en su primitiva redacción, los sujetos pasivos habrán podido regularizar plenamente su situación en relación con todo tipo de activos ocultos, cualquiera que fuere el lugar de su situación, mediante la conjunción de aquel medio extraordinario y de la prescripción. Así lo ha entendido el primer informe de la Dirección General de Tributos relativo a la declaración tributaria especial, a cuyo tenor el obligado tributario, a los efectos de regularizar su situación tributaria, «podrá declarar solo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos» (apartado 4).

Antes que a una política fiscal errática, la divergencia de los papeles que la prescripción ha jugado en el entorno de la declaración tributaria especial ha de achacarse al doble objetivo de contribuir al éxito de la declaración tributaria especial y de luchar eficazmente contra el fraude fiscal cobijado en la ocultación de activos situados en el extranjero.

3.14. REGULARIZACIONES VOLUNTARIAS EXTRAORDINARIAS PRECEDENTES

Pudiera parecer que una mirada retrospectiva respecto de las regularizaciones voluntarias extraordinarias precedentes nada aporta en orden a resolver los problemas que los denominados operadores jurídicos habrán de afrontar en los próximos años en relación con la declaración tributaria especial. Tal vez sea así, pero una breve reflexión sobre los precedentes puede indicar alguna regularidad útil para valorar la declaración tributaria especial en cuanto medida de política fiscal, y quizá para depurar su entendimiento de las adherencias derivadas de su pretendida asi-

milación a la figura de la amnistía, detrás de las cuales milita el reproche de inconstitucionalidad basado en la exclusión del indulto general del ámbito derecho de gracia que corresponde al Rey de acuerdo con el artículo 62 i) de la Constitución.

3.14.1. La regularización voluntaria de la transición a la democracia

Esa breve reflexión comienza con la Ley 50/1977, por ser esta la primera disposición fiscal concerniente, entre otros aspectos, a una regularización voluntaria, que se produce tras la recuperación de las libertades democráticas a raíz de la Ley 1/1977, de 4 de enero, para la Reforma Política.

Establecía el artículo 30 de la Ley 50/1977 que los sujetos pasivos del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas podían, dentro del primer trimestre de 1978, «regularizar voluntariamente su situación tributaria por las rentas percibidas en mil novecientos setenta y seis, mediante la presentación de la oportuna declaración (...) las cuotas resultantes de esta regularización por el expresado impuesto no serán objeto de sanción ni recargo alguno (...)».

Ninguna deuda tributaria se cancelaba, aunque la veracidad de la declaración regularizadora determinaba la anulación de los antecedentes infractores a efectos de la reincidencia y «la no imposición de las sanciones, en su caso, procedentes por los ejercicios no prescritos» (art. 32), si bien la información derivada de la declaración regularizadora no podía «ser utilizada por la Administración tributaria para modificar las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los ejercicios finalizados antes de uno de enero de 1976».

En el Impuesto sobre Sociedades (art. 31) la regularización voluntaria se planteó como una exención «de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración» que pudieran ponerse de manifiesto como consecuencia del afloramiento contable de activos y de la eliminación de pasivos ficticios. Se trataba, bien se ve, de la incorporación de la denominada contabilidad B a los libros oficiales.

No era un método novedoso pues ya se había ensayado en el Texto Refundido de la Ley de Actualización de Balances (Decreto 1985/1964, de 2 de julio). En efecto, la redacción que el Gobierno envió a las Cortes reproducía el texto del artículo 13 de dicho texto refundido, pero en el debate en Comisión de Economía y Hacienda del Congreso se añadió que la exención comprendía «todos los impuestos directos e indirectos cuyo ingreso en Hacienda fuere debido por la Empresa que regularice su balance, hasta la fecha del primer balance que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la presente ley», despejándose así toda duda de que la afloración contable no solo implicaba exención de responsabilidades en el Impuesto sobre Sociedades sino también en todos los impuestos que pudieran ponerse de manifiesto por su causa¹⁵.

¹⁵ Debate de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados durante los días 27, 28 y 29 de septiembre y 4, 5 y 6 de octubre de 1977 en torno al proyecto de Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Enmienda presentada por el Sr. Lozano Pérez, aprobada por unanimidad.

3.14.2. La regularización voluntaria en la segunda Ley del IRPF de la democracia

Esta breve reflexión continúa con la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cual abrió un plazo para presentar declaraciones complementarias «por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles, con la particularidad de que los incrementos de patrimonio no justificados declarados por el sujeto pasivo en estas declaraciones complementarias podrán imputarse a la reducción de las rentas no declaradas de periodos impositivos anteriores, que pudiera poner de manifiesto la Administración con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en bienes o derechos determinados». Se abrió un periodo de regularización voluntaria, en el bien entendido que, en lo sucesivo, las declaraciones extemporáneas sufrirían un recargo entre el 10 y el 50%.

3.14.3. La regularización de los activos financieros fiscalmente opacos

En fin, esta reflexión acaba con la disposición final decimotercera de la Ley 18/1991, a cuyo tenor los titulares de un activo financiero fiscalmente opaco, esto es, el pagaré del Tesoro, en cuanto sobre el mismo no versaba la obligación de retención ni de información por así disponerlo el artículo 21.2 del Real Decreto 2027/1985, podían canjearlo por *Deuda Pública Especial* la cual disfrutaba de un régimen fiscal privilegiado (exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, exención en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades respecto de los rendimientos, exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), diseñado a modo de complemento de su característica esencial, esto es, constituir un activo financiero fiscalmente opaco pues, en efecto, su titularidad se formalizaba jurídicamente mediante anotaciones en cuenta efectuadas por «las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública» las cuales, por excepción, no estaban «obligadas a informar a la Administración Tributaria sobre la identidad de los suscriptores», aunque sí a depositar las relaciones de suscriptores en el Banco de España a efectos de su custodia, de manera tal que «hasta la amortización (...) los datos relativos a la identidad de sus titulares serán absolutamente confidenciales», debiendo tenerse en cuenta que la amortización se produciría en 1997, una vez transcurrido el periodo de prescripción. No solo eso, la *Deuda Pública Especial* también jugaba a modo de escudo contra eventuales regularizaciones inspectoras ya que su precio de adquisición podía «imputarse por los suscriptores a la reducción de las rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a periodos impositivos anteriores a 1990, que pudiera poner de manifiesto la Administración tributaria con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en otros bienes o derechos», si bien lo relevante era la opacidad fiscal legalmente construida. En síntesis, de activo opaco (pagaré del Tesoro) a activo opaco transitorio (*Deuda Pública Especial*) asidos al cual los contribuyentes ganaron el puerto seguro de la prescripción, y, por tanto, de la extinción de sus responsabilidades. Ese viaje tuvo un precio, ya que el tipo de interés de la *Deuda Pública Especial* fue inferior, bastante inferior, al de mercado.

No hubo, sin embargo, extinción de deudas tributarias, las cuales, al menos en teoría, hubieran podido ser descubiertas por la Administración tributaria por cauces de investigación distintos a la captación de la titularidad de los pagarés del Tesoro si bien, en la realidad, las deudas tributarias correspondientes a los activos opacos quedaron sin posibilidad de ser exigidas.

3.14.4. Aspectos comunes y diferenciales de las operaciones de regularización

En términos de política fiscal, no es difícil encontrar, más allá del instrumento jurídico empleado, paralelismos entre todas las regularizaciones voluntarias de la situación fiscal, incluida la establecida por el Real Decreto-Ley 12/2012 pues, en definitiva, todas ellas se han producido en contextos difíciles para la financiación del déficit público, y han pretendido atraer al circuito de la legalidad fiscal, mediante estímulos positivos y negativos, patrimonios anteriormente ocultos.

Sin embargo, la contenida en la Ley 50/1977 tiene dos características que la hacen diferente, a saber, el amplio consenso político que suscitó y el haberse producido en relación con un sistema tributario convocado a una reforma que se intuía radical, uno de cuyos preceptos rezaba, por asombroso que pueda parecer, que «en ningún caso se computarán como renta imponible los incrementos no justificados de patrimonio» (art. 112.1 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964), de manera tal que la inspección tributaria había sido despojada de uno de los instrumentos más potentes para cumplir con su misión.

Si se desciende a los efectos y a la técnica tributaria empleados, es posible efectuar algunas agrupaciones por similitud.

Así, por efectos, cabe distinguir:

- Regularizaciones que no afectan las cuotas debidas: Ley 50/1977 (personas físicas), disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de manera tal que el efecto se constriñe al ámbito de las infracciones.
- Regularizaciones que sí afectan a las cuotas tributarias debidas: Ley 50/1977 (personas jurídicas), disposición adicional decimotercera de la Ley 18/1991, disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

Y por técnica tributaria, cabe distinguir:

- Regularizaciones fundamentadas en declaraciones tributarias extemporáneas: Ley 50/1977 (personas físicas), disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991.
- Regularizaciones fundamentadas en la afloración de bienes y derechos ocultos: Ley 50/1977 (personas jurídicas), disposición adicional decimotercera de la Ley 18/1991, disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

Si, ahora, se ponen en relación estas agrupaciones con los argumentos expuestos en el apartado relativo a los límites constitucionales, se verá que las incertidumbres solo versan respecto de las regularizaciones que afectan a las cuotas tributarias debidas que, justamente, han sido aquellas que se han basado en la técnica de la afloración de bienes y derechos ocultos.

3.14.5. El debate de la amnistía fiscal

¿Es portadora la regularización voluntaria extraordinaria de una amnistía? ¿Lo fueron alguna o algunas de las regularizaciones voluntarias precedentes?

La Constitución excluye al indulto general del derecho de gracia [art. 62 i)], pero no de la potestad legislativa ni, en fin, menciona la amnistía, si bien es criterio generalizado que el indulto y la amnistía son dos manifestaciones semejantes del derecho de gracia, que tuvo su origen en los regímenes políticos conformados como Monarquías absolutas¹⁶. Tal vez por ello el vigente Código Penal no menciona la amnistía, a diferencia del Código Penal de 1944, cuyo artículo 112 3.º tipificaba como causa de extinción de la responsabilidad penal, junto al indulto, a la amnistía, «la cual extingue por completo la pena y todos sus efectos».

La Ley 46/1977, de Amnistía, también configuró la amnistía como una causa de «extinción de la responsabilidad criminal derivada de las penas impuestas o que se pudieran imponer con carácter principal o accesorio».

La amnistía, por tanto, supone un perdón y olvido de los delitos y faltas afectados (de intencionalidad política, en la Ley 46/1977), lo que implica, entre otros aspectos, la eliminación de antecedentes y la reintegración de los derechos perdidos por causa de la comisión de los delitos amnistiados. En este sentido, la amnistía iría más allá del indulto general, pues no solo implicaría la extinción de la pena sino la imposibilidad de su imposición respecto de los hechos anteriores a una determinada fecha.

La amnistía pertenece al orden penal, de manera tal que su aplicación al orden tributario ha de contemplarse con cautela, por más que su infracción pueda tener consecuencias penales concretadas en el artículo 305 del Código Penal. El perdón y olvido que filosóficamente laten debajo del concepto amnistía, tal y como el mismo ha sido configurado por los precedentes históricos, no se compadecen bien con las características y atributos propios de una regularización extraordinaria voluntaria de la situación fiscal, por más que, desde una perspectiva sociológica o histórica, tal vez puedan destacarse ciertas concomitancias.

Todo ello induce a considerar que el debate relativo a los aspectos constitucionales no debería asentarse en el hipotético deslizamiento de una amnistía a través de la declaración tributaria especial, sino en el terreno de los límites que la Constitución impone al legislador ordinario en materia tributaria.

¹⁶ MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho Penal, Parte General*, pág. 450.

3.15. ASPECTOS PENALES DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

La doctrina ha venido señalando la dificultad de articular la relación entre la aplicación de los tributos en sede administrativa y la persecución del delito fiscal¹⁷. Esta dificultad se ha puesto de relieve, con cierta intensidad, en la declaración tributaria especial.

La declaración tributaria especial no hubiera sido en modo alguno apetecible si no fuera causa determinante de la exención de responsabilidad penal, y poco apetecible si, aun siéndolo, hubiera debido sustanciarse tal exención ante órganos judiciales.

¿La regularización contenida en la declaración tributaria especial eximía la responsabilidad penal? ¿La apreciación de tal exención se haría en sede administrativa o judicial?

El Gobierno fue plenamente consciente de esas incertidumbres y para despejarlas la disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2012 incorporó un nuevo apartado (2) al artículo 180 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor una correcta regularización efectuada por el obligado tributario «le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal».

En el momento en que esa norma entró en vigor el artículo 305.4 del Código Penal también eximía de responsabilidad penal a quienes hubieren regularizado su situación tributaria «en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero», de manera tal que la novedad que incorporaba el nuevo apartado del artículo 180 de la Ley General Tributaria era que la apreciación de la excusa absoluta pasaba del ámbito judicial al administrativo, o, por mejor decir, también podía realizarse en el segundo.

¿Había dado cumplida y satisfactoria respuesta el nuevo apartado del artículo 180 de la Ley General Tributaria a las dos cuestiones aludidas? ¿Lo dejó todo atado y bien atado?

Si atendemos a que tema tan principal no ha aparecido en ninguno de los informes de la Dirección General de Tributos la respuesta ha de ser afirmativa, pero un análisis más detenido arrojaba algunas dudas.

Así, desde el punto de vista material, la declaración tributaria especial no estaba mencionada en el referido precepto ni en ningún otro de carácter complementario, y desde el punto de vista competencial parecía improcedente que una norma gubernamental pudiera situar la competencia para apreciar la excusa absoluta en sede administrativa, máxime cuando la materia penal precisa ser regulada mediante ley orgánica por afectar al principio de legalidad penal (art. 81.1

¹⁷ ESPEJO, I.: *Administración y Jurisdicción en el delito fiscal*.

en relación con el art. 25.1 de la Constitución). No, el nuevo apartado del artículo 180 de la Ley General Tributaria no dejaba todo atado y bien atado.

Ha debido esperarse a la publicación de la Ley Orgánica 7/2012, en cuya virtud se modifica, entre otros, el artículo 305 del Código Penal, en el sentido de incorporar al tipo penal un inciso a cuyo tenor no incurre en la acción que en el mismo se describe quien «hubiere regularizado su situación tributaria», de manera tal que la regularización ya no es una excusa absolutoria sino el «reverso del delito (...) hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento (...) Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria» (Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012).

Por otra parte, la disposición adicional única de la Ley Orgánica 7/2012 explicita el valor sanador de la declaración tributaria especial en el ámbito penal, estableciendo que «se entenderán declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada periodo impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la declaración tributaria especial (...)».

Ahora sí, las dos cuestiones de referencia están perfectamente respondidas y todas las incertidumbres despejadas, y sin solución de continuidad habida cuenta del «efecto retroactivo (de) aquellas leyes penales que favorezcan al reo» (art. 2.2 del Código Penal), y, ahora sí, el nuevo apartado del artículo 180 de la Ley General Tributaria sintoniza con la nueva regulación penal del delito fiscal.

Del mismo modo, la regularización, también la contenida en la declaración tributaria especial, «impedirá que se le persiga (al obligado tributario) por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria» (art. 305.4 del Código Penal).

En consecuencia, la regularización voluntaria, también la contenida en la declaración tributaria especial, despliega el manto sanador de la atipicidad sobrevenida.

En fin, no se ocultará que la ubicación de la regularización voluntaria en el tipo penal excluye la comisión del delito fiscal, y por ende la del delito de blanqueo de capitales, de manera tal que la no comisión sobrevenida del delito fiscal determina la no comisión del delito de blanqueo de capitales. Cuestión distinta es que, incluso con la anterior tipificación del delito fiscal, ya hubiera podido llegarse a la misma conclusión en relación con el denominado autoblanqueo, pues en tal caso solo media la acción concerniente al delito fiscal.

Véase, por tanto, cómo la Ley Orgánica 7/2012 ha resuelto todas las dudas e incertidumbres que en el ámbito penal –delito fiscal, delito contable, delito de blanqueo– suscitó la declaración tributaria especial.

Innecesario es decir que cualquier otro tipo de delito es ajeno a la declaración tributaria especial.