

# LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN TIEMPOS DE CRISIS. PRIMERAS REFLEXIONES ACERCA DE LAS NOVEDADES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO

**JOAN IGLESIAS CAPELLAS**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

**EL** propósito del presente trabajo no es realizar un juicio de valor acerca de las medidas adoptadas por el Gobierno mediante la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. Nuestra intención es analizar, desde una perspectiva eminentemente formal o procedimental, las consecuencias que para el ordenamiento jurídico tributario va a suponer tener que integrar en su seno una normativa dictada en un escenario excepcional y cuya finalidad probablemente difiera de la razón última a la que obedecen las normas que regulan la aplicación de los tributos. Por ello, en primer lugar, trataremos de comparar los efectos asociados a la presentación de la denominada declaración tributaria especial con aquellos que, con carácter general, se establecen en caso de que se practique una regularización tributaria mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea. En segundo lugar, analizaremos la estructura del gravamen especial introducido en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Finalmente, concluiremos nuestro comentario estudiando algunos de los efectos derivados de la modificación de los artículos 180 y 221.1 c) de la Ley General Tributaria.

**Palabras clave:** declaración tributaria especial, regularización, amnistía fiscal, decreto-ley, denuncia, prescripción, defraudación tributaria e ingreso indebido.

# THE TAX REGULARIZATION IN CRISIS TIMES. THE FIRST REFLECTIONS ABOUT THE INNOVATIONS INTRODUCED BY THE REAL DECRETO-LEY 12/2012, OF MARCH 30<sup>TH</sup>

**JOAN IGLESIAS CAPELLAS**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Abstract:**

**T**HE purpose of this paper is not to make a value judgement on the measures taken by the Government through the adoption of the Real Decreto-Ley 12/2012, of March 30<sup>th</sup>. Our intention is to analyze, from a highly formal or procedural perspective, the consequences that will involve having to integrate into the legal system a regulation that has been issued in an exceptional scenery and whose purpose will probably differ from the last reason which govern the rules of the implementation of taxes.

Therefore, first of all, we will try to compare the effects associated with the presentation of the so-called special tax statement with those that, in general, are established in case a tax regularization is practiced due to the presentation of a untimely self-statement.

Secondly, we will analyze the structure of the special tax that was introduced by the regulation of the Corporate Society Tax. Finally, we will conclude our paper studying some of the effects derived from the modification of the articles 180 and 221.1 c) of the Spanish General Tax Procedure Law.

**Keywords:** special tax statement, regularization, tax amnesty, decreto-ley, complaint, prescription, tax fraud and improper income.

# Sumario

## Introducción.

1. La declaración tributaria especial como instrumento de regularización.
  - a) Ámbito objetivo de la regularización realizada mediante declaración tributaria especial.
  - b) Contenido de la declaración tributaria especial.
  - c) Forma de realizar la regularización mediante la declaración tributaria especial.
  - d) Momento de presentar la declaración tributaria especial.
  - e) Ingreso de la cantidad resultante de la declaración tributaria especial.
  - f) Efectos económicos de la presentación de una declaración tributaria especial.
  - g) Efectos de la regularización tributaria practicada mediante declaración tributaria especial sobre la responsabilidad por infracción tributaria.
  - h) Efectos de la regularización tributaria practicada mediante declaración tributaria especial sobre la responsabilidad penal del obligado tributario.
2. El gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes en territorio español.
3. La modificación del artículo 180 de la LGT.
4. La modificación del artículo 221.1 c) de la LGT.
5. Conclusiones.
6. Propuestas.
  - a) Respecto a la declaración tributaria especial.
  - b) Respecto al texto del artículo 180.2 de la LGT.

**NOTA:** Por la actualidad del tema que constituye el objeto de presente trabajo, nuestro comentario ha sido entregado para su publicación antes de conocerse el contenido de la Orden Ministerial por la que se aprueba el modelo de declaración tributaria especial y se regulan las condiciones de su presentación.

## INTRODUCCIÓN

La crisis económica y financiera por la que atraviesa la economía española requiere adoptar medidas excepcionales. Desde la perspectiva del gasto, se impone la austeridad y la racionalización presupuestaria. Desde la perspectiva del ingreso es necesario aumentar la recaudación tributaria. Sin embargo, en un contexto de recesión, en que todavía se destruye más empleo del que se crea y con una grave caída del consumo, un aumento de la presión fiscal no significa necesariamente un incremento neto de la recaudación pues, como es sabido, aunque suban los tipos de gravamen, si se reducen las bases imponibles sobre las que se aplican, la cuota resultante en términos agregados puede llegar a ser inferior a la existente antes de adoptar la medida. Más aún, como explica la doctrina, de continuar con el espiral de gravamen sobre las capacidades económicas conocidas, el efecto recaudatorio puede incluso ser el contrario al perseguido por las autoridades fiscales, por el evidente desincentivo al trabajo y al ahorro que suponen unos tipos marginales excesivos en la imposición directa.

Por ello, en situaciones límite como la actual, es comprensible que los gobiernos en apuros se planteen obtener los ingresos adicionales que necesitan para cuadrar los presupuestos recurriendo a las capacidades económicas que han escapado a su control o, lo que es lo mismo, que, haciendo de la necesidad virtud, traten de incentivar el reconocimiento de bases imponibles que han logrado escapar del sistema de vigilancia y represión del fraude fiscal.

Mediante el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que entró en vigor al día siguiente coincidiendo con su publicación en el Boletín Oficial del Estado, el Gobierno de España ha implementado un escenario normativo excepcional destinado a *favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas*.

Dicho claramente, se concede una amnistía fiscal a todos aquellos contribuyentes que afloren rentas no declaradas en su día a cambio del pago de un peaje de entrada en forma de tipo proporcional. Para ello, como veremos a continuación, la norma introduce significativas modificaciones (algu-

nas temporales, otras definitivas) al régimen jurídico que hasta ahora se ha venido aplicando a las regularizaciones tributarias, entre las que destacan: a) En primer lugar, la creación de una declaración tributaria *especial* cuyo plazo de ingreso finalizará el día 30 de noviembre de 2012; b) En segundo lugar, el establecimiento de un gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes en territorio español; c) Y, finalmente, la atribución a la Administración tributaria de la potestad de no denunciar los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública cuando su descubrimiento no trae causa de la acción investigadora sino del reconocimiento voluntario del obligado tributario.

Algunas de las dudas que nos suscita la lectura de las disposiciones adicional primera y final primera del Real Decreto-Ley 12/2012 son de carácter técnico y pueden resolverse mediante la interpretación sistemática de dichos preceptos. Sin embargo, otras son de carácter sustantivo y representan una profunda reforma en el régimen jurídico aplicable a la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública de consecuencias todavía imprevisibles.

## 1. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL COMO INSTRUMENTO DE REGULARIZACIÓN

En la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, se introduce una figura hasta ahora desconocida en nuestro modelo de gestión tributaria. Se trata de una declaración tributaria ad hoc mediante la que el contribuyente reconoce la titularidad de bienes o derechos procedentes de rentas no declaradas en periodos impositivos anteriores, y sobre el valor de dichos elementos patrimoniales aplica un porcentaje para obtener el importe a ingresar a la Hacienda Pública.

Aunque la norma no lo diga, desde una perspectiva formal, nos decidimos a incluir tan singular declaración en la categoría de las **autoliquidaciones**, pues además de contener hechos con trascendencia tributaria (art. 119.1 LGT), contiene también una magnitud económica equivalente a una base imponible, sobre la que se aplica una alícuota proporcional de la que resulta una cantidad a ingresar por el contribuyente (art. 120.1 LGT).

Si continuamos con el análisis meramente formal de la declaración tributaria *especial* debemos plantearnos si se trata de una autoliquidación complementaria de otras anteriores (art. 122.2 LGT), de una autoliquidación extemporánea (art. 27.1 LGT) o, por el contrario, se trata de una autoliquidación ordinaria sujeta a la comprobación y verificación por parte de la Administración tributaria (art. 120.2 LGT) y, en su caso, susceptible de ser rectificada a instancias del propio contribuyente (art. 120.3 LGT).

Ante esta disyuntiva, nos inclinamos a entender que se trata de una autoliquidación *ex novo* que se superpone (sin sustituir) a las autoliquidaciones no presentadas en su día (o presentadas sin incluir la totalidad del hecho imponible realizado) que, respecto a la responsabilidad por acto ilícito, produce efectos semejantes a la autoliquidación extemporánea practicada sin que medie requerimiento previo de la Administración tributaria, y cuya comprobación a posteriori, en principio, no parece estar exclu-

da de las facultades de los órganos de gestión e inspección, aunque lo cierto es que tampoco se impide que, tras su presentación, el obligado tributario solicite la rectificación.

No obstante lo anterior, y pese a su denominación, desde una perspectiva sustantiva, la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 es mucho más que una norma por la que se crea una nueva categoría de declaración tributaria, pues su contenido revela la estructura de un **nuevo gravamen**, de carácter temporal, naturaleza personal y directa, de sujeción voluntaria y, lo que resulta más sorprendente, alternativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al Impuesto sobre Sociedades (IS) y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). Por ello, seguidamente analizaremos las características de esta nueva figura tributaria, no sin antes dejar constancia de nuestras dudas acerca de si su establecimiento puede realizarse mediante decreto-ley.

### a) **Ámbito objetivo de la regularización realizada mediante declaración tributaria especial**

Según se indica en el apartado 1 de la disposición adicional primera, la declaración tributaria especial únicamente es apta para regularizar la situación tributaria de los contribuyentes por el IRPF, por el IS y por el IRNR. Por consiguiente, la primera conclusión que cabe extraer es que quedan fuera de la posibilidad de esta regularización especial los impuestos indirectos (principalmente el Impuesto sobre el Valor Añadido) y los impuestos directos cedidos totalmente a las comunidades autónomas (particularmente el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Esta delimitación objetiva del ámbito de la regularización nos introduce en una de las características más llamativas del nuevo gravamen como es su carácter supuestamente alternativo respecto a los impuestos directos que sujetan a gravamen las rentas previamente no declaradas por los contribuyentes que se decidan a presentar la declaración especial.

Según se indica en el apartado 3 de la disposición adicional, el importe (base imponible) declarado por el contribuyente mediante la declaración especial tendrá la consideración de «renta declarada» a los efectos de lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), y en el artículo 134 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS). Ello significa que la tenencia de los elementos patrimoniales incluidos en la declaración especial se considerará *justificada* aunque no se corresponda con la renta o con el patrimonio declarado por el contribuyente persona física, o con el contenido de la contabilidad del contribuyente persona jurídica y, en consecuencia, su descubrimiento posterior por la Administración no constituirá causa de regularización en concepto de ganancias injustificadas de patrimonio o ingreso contable del periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos.

Planteada la cuestión en estos términos, al contribuyente que tenga la intención de regularizar su situación tributaria respecto de alguno de los impuestos indicados, se le plantean dos alternativas: a) O bien presentar una declaración extemporánea por el impuesto y periodo correspondiente, liquidando la cuota tributaria con arreglo a la naturaleza y a la fuente de las rentas inicialmente ocultadas a la Administración (art. 27.4 LGT); b) O bien presentar la declaración tributaria especial, incluyendo únicamente el valor de los bienes y derechos adquiridos o que traen causa de dichas rentas.

En ambos casos, si la regularización cumple las condiciones legalmente establecidas, cabe entender que se producirá la exención sobrevenida de las responsabilidades administrativas o penales por no presentar, dentro del plazo reglamentariamente establecido, la autoliquidación del impuesto que constituye su objeto (arts. 179.3 LGT y 305.4 CP). Sin embargo, en el primer caso, la cuota a ingresar resultará de la aplicación de las normas de liquidación de cada impuesto y, además, la Administración exigirá el recargo regulado en el artículo 27.2 de la LGT; mientras que en el segundo la cuota a ingresar resultará de la aplicación de un tipo proporcional sobre el valor declarado de los bienes y derechos titularidad del contribuyente, sin que proceda la exigencia ni de recargos ni de intereses de demora.

Si como todo parece indicar el contribuyente opta por regularizar su situación tributaria al menor coste posible y presenta una declaración tributaria especial, cabe interrogarse en qué situación quedan las obligaciones tributarias nacidas de la realización del hecho imponible de los impuestos directos subyacentes pues, salvo indicación legal en contrario, la deuda tributaria que de ellos se deriva no se extingue por el pago del gravamen especial (art. 59.1 LGT). Luego, mientras no prescriban, se mantiene vigente el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.

Si esto es así, en relación con los periodos impositivos respecto a los cuales no ha prescrito el derecho de la Administración tributaria a practicar la correspondiente liquidación, la referencia a lo dispuesto en el artículo 39 de la LIRPF nos parece manifiestamente insuficiente para considerar que mediante la declaración especial se regulariza el incumplimiento del deber de presentar una autoliquidación completa y exacta por el IRPF, pues del tenor de la norma únicamente se desprende que las rentas aplicadas a la adquisición o tenencia de los elementos patrimoniales declarados no tendrán la consideración de «ganancia injustificada», pero de ello no se sigue que no puedan ser objeto de un procedimiento de comprobación que concluya con la correspondiente liquidación administrativa practicada con arreglo a su verdadera naturaleza tributaria y a la fuente de la que dichas rentas proceden, en cuyo caso el importe pagado tendría la consideración de ingreso a cuenta (art. 59.2 LGT).

Por el contrario, respecto a las rentas no declaradas obtenidas en periodos prescritos, la regla contenida en el apartado 3 de la disposición adicional primera provoca un «efecto de cierre» en virtud del cual, si el valor de los bienes adquiridos con ellas se incluye en la declaración tributaria especial, en caso de que se iniciara una comprobación, puesto que no alcanzaría al periodo impositivo de obtención, la regularización evitará que puedan imputarse como ganancia no justificada del periodo impositivo en el que se descubran.

En definitiva, aunque el reconocimiento voluntario de la titularidad de bienes o derechos cuya adquisición o tenencia no se corresponde con la renta o el patrimonio declarado (o con el contenido de la contabilidad) pueda considerarse una regularización, su alcance no puede ir más allá del establecido en la norma mediante la que se establecen los efectos de la declaración tributaria especial. Por consiguiente, salvo que se especifique claramente que, respecto a los periodos impositivos no prescritos, el pago del gravamen extingue también la posible deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible no declarado en cada uno de los impuestos afectados, difícilmente podrá entenderse que con la presentación de la declaración especial se está regularizando la situación tributaria del contribuyente cuando, según lo establecido en el artículo 27.4 de la LGT, para producir plenos efectos liberatorios de la responsabilidad infractora es necesario que se indique el tributo y el periodo impositivo que constituyen el objeto de la regularización.

## b) Contenido de la declaración tributaria especial

Según establece el apartado 1 de la disposición adicional primera, el presupuesto del gravamen especial (hecho imponible) lo constituiría la titularidad de bienes y derechos cuya tenencia o adquisición no se corresponda con las rentas declaradas en los impuestos directos a los que el declarante está sujeto en territorio español. Sin embargo, la norma no indica que dicha titularidad debe mantenerse en el momento de presentar la declaración especial, sino que bastará con justificarla en cualquiera de los periodos impositivos cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012.

En este sentido, considerando que, con arreglo a lo indicado en la disposición final cuarta, la entrada en vigor se produjo el pasado día 31 de marzo de 2012, entendemos que podrán incluirse todos aquellos elementos patrimoniales de titularidad del declarante en cualquiera de los periodos impositivos correspondientes a los impuestos subyacentes que ya estén concluidos. Esta limitación temporal retrospectiva es una exigencia lógica, habida cuenta de que no cabe regularizar el incumplimiento de obligaciones tributarias respecto a las cuales todavía no se ha iniciado el plazo ordinario de declaración.

Si esto es así, y sin perjuicio de las circunstancias que determinan un periodo impositivo distinto al previsto con carácter general en las normas de gestión de los impuestos afectados, la regularización no alcanza al ejercicio 2011, pues los plazos de declaración del IRPF y del IS todavía no se han iniciado. Respecto al IRNR, debe distinguirse entre las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, en cuyo caso, por regla general, según el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (LIRNR), el periodo impositivo tiende a coincidir con el del IS, y las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, en cuyo caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 28 de la LIRNR, el límite lo establece la fecha en la que concluya el plazo para presentar la declaración trimestral en la que deba incluirse la renta devengada, siendo el último de ellos el correspondiente al cuarto trimestre de 2011 que finalizó el pasado día 30 de enero de 2012.

Por otra parte, en el apartado 4 de la disposición adicional primera se establece una restricción de carácter formal en virtud de la cual no podrán incluirse en la declaración especial los elementos patrimoniales correspondientes a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto a los cuales se hubiere iniciado un procedimiento de comprobación o investigación por parte de la Administración tributaria.

Respecto a dicha limitación, debe significarse que se trata de una norma que pretende enfatizar el carácter voluntario de la regularización que se realiza mediante la declaración tributaria especial. Sin embargo, el texto normativo incurre en una posible contradicción pues indica que no producirán los efectos establecidos en los apartados 2 y 3 las declaraciones y los ingresos realizados una vez notificada la iniciación de los procedimientos de comprobación e investigación por los impuestos directos subyacentes, cuando, por el contenido de la declaración especial, no parece que deban identificarse ni los impuestos ni los periodos de los que proceden las rentas no declaradas de las que traen causa los elementos patrimoniales incluidos en la declaración tributaria especial. Luego, en caso de que se hubieran iniciado dichas actuaciones cabe preguntarse si el ingreso efectuado, al menos, ten-



drá la consideración de pago a cuenta de la cantidad que resulte de la liquidación administrativa o, por el contrario, se tratará de un ingreso indebido que genera el derecho a la devolución por duplicidad en el pago [art. 221.1 a) LGT].

Otra característica de los elementos patrimoniales a incluir en la declaración especial es que debe tratarse de bienes o derechos que revelen una capacidad económica que no se corresponda con la declarada en dichos periodos impositivos por el IRPF, IS o IRNR. Es decir, cuyo origen sean rentas o beneficios no declarados. Si esto es así, y sin perjuicio de los casos particulares en los que se haya producido una interrupción del cómputo de la prescripción, en la declaración tributaria especial se incluirían elementos patrimoniales titularidad del obligado tributario cuya adquisición o tenencia no se encuentre justificada por las rentas declaradas entre los años 2007 a 2010. Asimismo, considerando que, a efectos penales, aún no se ha consumado el plazo de prescripción de las posibles defraudaciones tributarias constitutivas de delito contra la Hacienda Pública cometidas el último día del plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al IRPF y al IS del ejercicio 2006, también podría regularizarse dicho periodo impositivo siempre que se apruebe el modelo correspondiente antes del día 30 de junio de 2012 (IRPF) o del 27 de julio de 2012 (IS). Además, aquellas rentas no declaradas que se hubieren obtenido en periodos impositivos prescritos y respecto a las cuales el obligado tributario no disponga de la prueba acreditativa de dicha circunstancia podrían incluirse en la declaración tributaria especial para evitar su imputación a uno de los periodos impositivos no prescritos.

Por lo que se refiere a la magnitud económica (base imponible) sobre la que se aplica la alícuota proporcional, en el apartado 2 de la disposición adicional primera se establece que tendrá dicha consideración el importe o el valor de adquisición de los bienes o derechos incluidos en la declaración tributaria especial. En este sentido, el primer interrogante que se nos plantea es si dicha magnitud puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria (art. 134 LGT) o incluso constituir el objeto de un procedimiento inspector [art. 141 d) LGT]. En principio, nada parece excluir dicha posibilidad, en cuyo caso corresponde al obligado tributario acreditar el importe o precio de adquisición del elemento patrimonial incluido en la declaración tributaria especial. No obstante, esta conclusión inevitablemente nos conduce a cuestionarnos acerca de cuál sería la consecuencia de una discrepancia respecto al valor declarado y al procedimiento que debería seguirse para resolverla.

Para ser coherentes con la posición que venimos sosteniendo, debemos responder que la declaración especial respecto a la cual la Administración oponga reparos no debería producir los efectos eximentes establecidos en el apartado 2 de la disposición adicional primera. Sin embargo, una vez más, se nos suscita la duda respecto al modo en que dicha situación debe resolverse, pues lo que no parece admisible es que la Administración tributaria pueda dictar una liquidación corrigiendo el valor declarado por el contribuyente que, a su vez, pudiera ser impugnada por este y constituir el objeto de un procedimiento administrativo de revisión o de un eventual juicio contencioso-administrativo. Por ello, la única posibilidad que, en estos momentos, se nos ocurre es que la Administración comunique el valor que, a su juicio, debería atribuirse a los elementos patrimoniales incluidos en la declaración tributaria especial, confirmando al obligado tributario un plazo para que proceda a la correspondiente subsanación con la indicación de que si no lo hiciera no se producirán los efectos establecidos en los apartados 2 y 3 de la disposición adicional primera.

### **c) Forma de realizar la regularización mediante la declaración tributaria especial**

Según establece el apartado 5 de la disposición adicional primera, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará un modelo específico de declaración que constituirá el cauce formal para efectuar la regularización. Sin embargo, en el apartado 2 se indica que, juntamente con la declaración, el contribuyente deberá incorporar la documentación necesaria que permita identificar los bienes y derechos cuyo valor constituye la magnitud económica sobre la que se aplica el tipo proporcional.

Atendiendo al carácter imperativo del precepto, debemos entender que si no se acompañan dichos elementos de prueba, la regularización no producirá los efectos indicados en los apartados 2 y 3 de la disposición adicional, en cuyo caso, de nuevo cabe preguntarse a través de qué procedimiento la Administración pondrá dicha circunstancia en conocimiento del contribuyente. Una posibilidad sería comunicar dicho defecto formal y concederle el plazo general de subsanación para que se aporten las pruebas que permitan identificar los bienes y derechos que constituyen el contenido de la regularización, con la indicación de que de no aportarse se tendrá por no presentada. Otra posibilidad es archivar la declaración especial sin más trámite.

Un segundo aspecto que, a nuestro modo de ver, suscita algunas dudas es el alcance de la identificación de los elementos patrimoniales incluidos en la declaración tributaria especial. Una primera lectura nos conduce a entender que basta con aportar la información necesaria para conocer su naturaleza jurídica (bienes inmuebles, activos financieros, depósitos bancarios, etc.), la localización en la que se encuentran (datos registrales, número de cuenta corriente, entidad de crédito que custodia los valores, etc.) y el vínculo jurídico con el declarante (propietario, nudo propietario, usufructuario, fiduciario etc.). Sin embargo, considerando que el efecto regularizador puede proyectarse sobre periodos impositivos prescritos y no prescritos, para que la Administración pueda fijar los efectos jurídicos y económicos de dicha declaración especial, resulta fundamental identificar el origen y el momento en que dichas rentas se obtuvieron. Por ello, en caso de que se disponga de la prueba acreditativa de dichas circunstancias, entendemos que sería conveniente su aportación junto con la declaración tributaria especial.

### **d) Momento de presentar la declaración tributaria especial**

Por lo que se refiere al momento en el que debe presentarse la declaración tributaria especial, la disposición adicional primera fija el término final del periodo de regularización en el día 30 de noviembre de 2012, para indirectamente remitirse a la normativa que debe dictar el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas para que fije el término inicial. Luego, hasta que se dicte dicha disposición de desarrollo, en principio, ningún contribuyente podría acogerse a esta posibilidad de regularizar su situación tributaria, salvo que optara por presentar una declaración tributaria con el mismo contenido pero sin sujetarse al modelo.

Respecto al periodo de vigencia de la regularización especial, se nos plantean dos cuestiones. La primera es qué ocurre si se presenta una declaración tributaria especial fuera de plazo. La segunda es qué ocurre si desde la entrada en vigor de la norma y hasta la aprobación de la orden ministerial la Administración inicia la comprobación de un determinado periodo impositivo en el que un contri-

buyente obtuvo rentas que no declaró y que podría haber regularizado de haberse aprobado el correspondiente modelo de declaración.

En el primer caso, entendemos que la declaración especial extemporánea no producirá los efectos jurídicos y económicos indicados en los apartados 2 y 3 de la disposición adicional primera. Sin embargo, de haberse realizado el correspondiente ingreso, o bien se trata de un pago a cuenta imputable a los impuestos directos subyacentes, o bien se trata de un ingreso indebido que genera el derecho a obtener la correspondiente devolución de oficio.

Si optamos por la primera conclusión, el efecto regularizador se mantiene, al menos, en la cantidad ingresada pues, si posteriormente se inicia un procedimiento de comprobación de los impuestos subyacentes no prescritos, el ingreso a cuenta tendría plenos efectos liberatorios respecto a la deuda tributaria que pudiera liquidarse. Otra cosa será determinar si, además, dicho ingreso genera el deber de soportar el recargo del artículo 27.2 de la LGT y si, por dicho importe, se eximiría al contribuyente de su posible responsabilidad por infracción tributaria o incluso por delito contra la Hacienda Pública. En este sentido, es manifiesto que se tratará de un ingreso voluntario efectuado antes del inicio del procedimiento de comprobación solo que sin sujeción al procedimiento establecido en el artículo 27.4 de la LGT, en cuyo caso, podría resultar de aplicación lo establecido en el artículo 191.6 de la LGT.

Respecto a la segunda cuestión, es necesario examinar si una declaración tributaria especial presentada una vez iniciado un procedimiento de comprobación cuya notificación se realizó con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012 puede tener efecto retroactivo y producir los efectos jurídicos y económicos indicados en los apartados 2 y 3 de la disposición adicional primera.

A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de lo que pudiera indicarse en la normativa de desarrollo, de producirse una situación como la descrita debería prevalecer el carácter voluntario que se predica de toda regularización y, en consecuencia, habida cuenta de que la decisión de presentar la declaración especial se toma una vez conocida la existencia de la acción administrativa tendente al descubrimiento de las rentas presuntamente no declaradas, no cabría reconocerle más efectos que los establecidos para las declaraciones extemporáneas presentadas en el curso de los procedimientos de comprobación.

### **e) Ingreso de la cantidad resultante de la declaración tributaria especial**

Según lo indicado en el apartado 2 de la disposición adicional primera, sobre el valor de los elementos patrimoniales incluidos en la declaración tributaria especial se aplicará una alícuota proporcional del 10 por 100, obteniéndose la cantidad a pagar por el contribuyente que decida acogerse a esta forma de regularizar su situación tributaria.

Respecto a dicha magnitud económica, lo primero que cabe preguntarse es si se trata de una deuda tributaria en el sentido en que viene definida en el artículo 58.1 de la LGT. A nuestro modo de ver, la respuesta deber ser negativa pues no puede tratarse de una cuota tributaria en sentido estricto habida cuenta de que no trae causa de una obligación tributaria propiamente dicha, por cuanto no se ha realizado el hecho imponible de ningún tributo que produzca el nacimiento de un deber de pago a cargo del contribuyente (art. 20.1 LGT). Por ello, el carácter voluntario de la declaración tributaria especial determina

que el importe resultante de la autoliquidación del gravamen no pueda considerarse una deuda tributaria, aunque paradójicamente se pretende que su ingreso indirectamente determine la extinción de las deudas tributarias nacidas de la realización del hecho imponible de los impuestos directos subyacentes.

Otro de los aspectos que llama la atención respecto al importe resultante de la declaración tributaria especial es que en el apartado 2 de la disposición adicional primera se exige su ingreso como condición para reconocerle los efectos regularizadores. Es decir, a diferencia de lo indicado en el artículo 179.3 de la LGT, lo que verdaderamente confiere efectos jurídicos a la declaración tributaria especial no es tanto el reconocimiento de la titularidad de los bienes cuya tenencia o adquisición no se corresponde con las rentas declaradas en los impuestos directos subyacentes, como el pago de la cantidad unilateralmente determinada por el contribuyente.

Desde la perspectiva financiera (y presupuestaria) que, sin duda, inspira la introducción de una regularización tributaria distinta a la prevista en la LGT, es comprensible que el beneficio fiscal (y penal) asociado al reconocimiento de una defraudación tributaria consumada requiera el ingreso de la cantidad que la norma exige para concederlo. Luego, no se trata de una condición sino de un presupuesto de la regularización. Sin embargo, a diferencia de lo indicado en el artículo 27.3 de la LGT, de la redacción de la norma no se desprende que dicho ingreso tenga que ser simultáneo a la presentación de la declaración, pues en el apartado 5 de la disposición adicional primera se establece que el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en ocasión de la aprobación del correspondiente modelo de declaración, establecerá el lugar de presentación y de ingreso, dejando abierta la posibilidad de que no coincidan en el tiempo.

Por consiguiente, nada impediría que se confiriese al contribuyente una suerte de plazo voluntario para efectuar el pago de la suma resultante de la declaración especial, de modo que si finalizado dicho periodo no constare realizado el ingreso se tendría por no presentada. Más aún, a la espera del posterior desarrollo reglamentario, y con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica del proceso regularizador cuando los elementos patrimoniales sean inmuebles u otros activos no dinerarios, no descartaríamos el establecimiento de un trámite de valoración que, previo al ingreso, permitiera a la Administración y al contribuyente establecer de mutuo acuerdo el importe a incluir en la declaración tributaria especial.

## **f) Efectos económicos de la presentación de una declaración tributaria especial**

Si como hemos mantenido en el apartado anterior, la suma resultante de la declaración especial no es una obligación tributaria en sentido estricto, cabe preguntarse qué ocurre si se presenta una declaración especial que no fuere acompañada del correspondiente ingreso.

A nuestro modo de ver, se trataría de un supuesto en el que no rige lo dispuesto en el artículo 27.3 de la LGT, pues no existe acción administrativa para reclamar su pago mediante el procedimiento administrativo de apremio. Más aún, puesto que ni siquiera existe una deuda a cargo del contribuyente sino un ingreso voluntario, entendemos que, en principio, dicha cantidad debería imputarse a la extinción de alguna de las deudas tributarias pendientes de cumplimiento por los impuestos y periodos en los que no se ha presentado la correspondiente autoliquidación o la presentada era

incompleta o inexacta (art. 63.1 LGT). El problema es que dichas deudas tributarias probablemente se mantienen ilíquidas precisamente como consecuencia del incumplimiento de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación.

En este sentido, cabe preguntarse también si sería admisible el fraccionamiento o el aplazamiento del pago de la cantidad resultante de la declaración especial. La lógica financiera que subyace en el fundamento del Real Decreto-Ley 12/2012 nos posicionaría a favor del reconocimiento de estas facilidades de pago siempre que fueran acompañadas de la correspondiente garantía. Sin embargo, la literalidad de las normas que configuran el régimen jurídico aplicable nos conduce a la posición contraria.

En primer lugar, el artículo 65.1 de la LGT contempla el aplazamiento o el fraccionamiento para las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario de ingreso o pendientes de pago en periodo ejecutivo. Sin embargo, la cantidad resultante de la declaración especial ni es una deuda tributaria en sentido estricto, ni existe un plazo de ingreso equiparable a los establecidos en el artículo 62.1 de la LGT, salvo que así se estableciera en la orden ministerial de desarrollo. En segundo lugar, cuando el apartado 2 de la disposición adicional exige el *ingreso* de la suma resultante de la autoliquidación se desprende claramente que se trata de un presupuesto de la regularización, pues en caso contrario podría haberse utilizado el término *pago*, con lo que se abriría la puerta a las diferentes formas de cumplimiento de una obligación pecuniaria reguladas en la Sección 2.<sup>a</sup> del Capítulo IV del Título II de la LGT. Y, por último, por la propia naturaleza de este gravamen, en el contribuyente que se acoge a la regularización no deberían concurrir las circunstancias económicas de falta de liquidez que, según la ley, justifican la posposición del pago o el pago fraccionado.

Respecto a la posibilidad de solicitar la compensación, aunque la disposición adicional primera exige el ingreso y, como no podría ser de otro modo, el artículo 72.1 de la LGT únicamente se refiere a las deudas tributarias, cuando exista un derecho de crédito reconocido por la Administración tributaria a favor de quien presenta una declaración especial, el efecto extintivo entre deudas y créditos recíprocos nos conduciría a aceptar que su importe pudiera aplicarse total o parcialmente como forma de pago de la cantidad que de dicha declaración resulte a ingresar. Sin embargo, una vez más, se nos presenta la duda acerca de la naturaleza de la cantidad que resulta de una declaración tributaria especial, pues si no es propiamente una deuda tributaria, por el mero hecho de su autoliquidación no surge un deber de pago susceptible de extinguir mediante compensación con un derecho de crédito. Por ello, sin perjuicio de lo que pudiera indicarse en la normativa de desarrollo, en estos momentos nos inclinamos por rechazar esta posibilidad y entender que con el ingreso de la cantidad resultante de una declaración tributaria especial más que extinguir una deuda se cumple con el presupuesto de la regularización de la situación tributaria del contribuyente.

Llegados a este punto es el momento de valorar el alcance de la norma contenida en el segundo párrafo del apartado 2 de la disposición adicional primera en la que se establece la regla de inexigibilidad de recargos y de intereses de demora.

Una primera lectura del precepto podría conducirnos a considerar que se trata de la derogación singular (y temporal) de las normas que, respecto a dichas obligaciones tributarias accesorias a la principal, establecen los artículos 26.1 y 27.2 de la LGT; en cuyo caso una vez más deberíamos interrogarnos acerca de si es posible que mediante decreto-ley se adopte semejante medida.

Sin embargo, habida cuenta de que, tal como sostenemos, la cantidad resultante de la declaración especial no es propiamente una obligación tributaria, es coherente con dicha naturaleza voluntaria que, respecto a dicho importe, la Administración tributaria no pueda exigir el pago de recargos por su presentación extemporánea –pues únicamente puede presentarse dentro el plazo que fija la norma– ni tampoco intereses de demora por la eventual falta de pago pues, como hemos visto, dicho ingreso no conlleva la cancelación de deuda tributaria pendiente sino que constituye el presupuesto de la regularización. Otra cosa distinta ocurre si lo que se interpreta es que al contribuyente que presenta la declaración tributaria especial se le exonera de los posibles recargos e intereses de demora que la Administración tributaria pudiera exigir en el futuro como consecuencia de la liquidación de los impuestos directos subyacentes no prescritos que constituyen el ámbito objetivo de aplicación de la declaración especial.

Si esto fuere así, en este caso, además de los reparos respecto al rango normativo de la norma que contradice lo indicado en la LGT, lo que se desprendería del tenor de la disposición adicional primera es que efectivamente el ingreso realizado constituiría un «pago a cuenta» del IRPF, IS o IRNR no declarado, de modo que en caso de que el mismo contribuyente se decidiera a presentar una declaración extemporánea por alguno de dichos impuestos, la cantidad ingresada mediante declaración especial minoraría el importe de la deuda autoliquidada a los efectos de establecer la base sobre la que se aplicarían los recargos del artículo 27.2 de la LGT y se calcularían los intereses de demora.

A buen seguro, esta interpretación sistemática no es la pretendida por el redactor de la norma, pues resulta evidente que el mensaje que se quiere difundir para incentivar el afloramiento de rentas no declaradas es que el pago del gravamen libera definitivamente de cualquier otra obligación de contenido económico derivada de la regularización. Sin embargo, dicho efecto no es el que, a nuestro modo de ver, se desprende del texto de la norma y, por ello, sería preferible disponer de una redacción más precisa que proporcionase mayor seguridad jurídica acerca de las consecuencias económicas de la presentación de la declaración tributaria especial.

### **g) Efectos de la regularización tributaria practicada mediante declaración tributaria especial sobre la responsabilidad por infracción tributaria**

Según se indica en el apartado 2 de la disposición adicional primera, la presentación de una declaración tributaria especial y el ingreso de la cantidad resultante de la misma determinarán la exigibilidad de sanciones por las infracciones tributarias imputables al obligado tributario. Luego, en principio, podríamos pensar que nos encontramos ante un supuesto semejante al regulado en el artículo 179.3 de la LGT, cuando establece que no incurrir en responsabilidad infractora los contribuyentes que voluntariamente regularicen su situación tributaria. Sin embargo, aunque el término utilizado por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 para definir la naturaleza jurídica del acto realizado por quien presenta una declaración tributaria especial es el de *regularizar* su situación tributaria, si examinamos detenidamente el contenido de dicha acción advertiremos que no coincide ni en el fondo ni en la forma con la que realiza el obligado tributario que voluntariamente presenta una declaración extemporánea de la que resulta una cuota tributaria a ingresar.



La primera diferencia que podemos apreciar entre una y otra forma de regularizar es el efecto jurídico que la norma asocia a dicho comportamiento. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 179.3 de la LGT, quienes presentan una declaración extemporánea de la que resulta una cantidad a ingresar que pone de manifiesto la comisión de una infracción tributaria en relación con el impuesto y periodo que constituye el objeto de la misma, no *incurren* en responsabilidad por dicha infracción consumada. Luego, interpretado conjuntamente con lo establecido en el artículo 191.1 de la LGT, en el que se tipifica como infracción el dejar de ingresar la cuota tributaria dentro del plazo legalmente establecido *salvo* que dicho incumplimiento se *regularice* con arreglo a lo indicado en el artículo 27.4 de la LGT, podríamos concluir que se trata de un supuesto de **atipicidad sobrevenida**, puesto que el efecto jurídico del comportamiento poscomisivo del obligado tributario se proyecta sobre la propia definición del tipo infractor <sup>1</sup>.

Sin embargo, en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 se establece que la presentación de la declaración tributaria especial determina la *no exigibilidad* de las sanciones tributarias que pudieran corresponder por los hechos con trascendencia tributaria reconocidos mediante dicha declaración. No obstante lo anterior, tal como ya hemos señalado respecto a los recargos, por el carácter voluntario de este gravamen, la presentación de una declaración tributaria especial no revela la comisión de una infracción tributaria referida a la titularidad de los elementos patrimoniales que en ella se incluyen, sino que, en todo caso, pondría de manifiesto la posible comisión de una infracción tributaria por el incumplimiento del deber de ingresar las cuotas tributarias de los impuestos directos subyacentes. Luego, considerando que dicha infracción se habría cometido en la fecha en la que concluyó el plazo para presentar la autoliquidación del IRPF, del IS o del IRNR, y puesto que la regularización no se habría realizado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGT, la presentación de la declaración especial no afectaría al hecho típico sino exclusivamente a su reproche jurídico, lo que nos conduce a la conclusión de que se trata de una regularización cuyos efectos se proyectan exclusivamente sobre la **punibilidad** del incumplimiento del deber de ingresar las cuotas tributarias resultantes de los impuestos directos subyacentes que pudieran resultar de una eventual comprobación administrativa.

Planteada la cuestión en estos términos, la segunda diferencia que podemos advertir se refiere al propio contenido de la declaración que constituye el reconocimiento de la comisión de una infracción tributaria.

Cuando un obligado tributario presenta una declaración extemporánea en la que incluye elementos del hecho imponible no declarados en el momento legalmente oportuno e identifica el impuesto y el periodo defraudados, está reconociendo el incumplimiento de un deber formal como es el de presentar la correspondiente autoliquidación [art. 29.2 c) LGT]. Si además efectúa el pago de la cuota tributaria resultante de dicha declaración extemporánea, está subsanando el incumplimiento de la obligación tributaria principal derivada de la realización del hecho imponible (art. 19 LGT). Sin embargo, de lo dispuesto en el artículo 27.3 de la LGT se desprende que el ingreso de la deuda tributaria resultante de una declaración-liquidación extemporánea no es condición para conceder el efecto que, sobre la responsabilidad infractora, produce la regularización, puesto que en caso de que no se efectuase el ingreso la Administración podrá iniciar el procedimiento de recaudación en vía de

<sup>1</sup> Ya nos pronunciamos en el mismo sentido en nuestro trabajo «La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», en *RCyT*, CEF, septiembre 2011, págs. 36.

apremio. Por consiguiente, el elemento principal de la regularización «ordinaria» es el reconocimiento pleno de la realización del hecho imponible y de la deuda tributaria que del mismo resulta.

Por el contrario, en la regularización «especial» prevista en la disposición adicional primera no se exige al obligado tributario que reconozca el incumplimiento del deber de declarar las rentas que, en su día, fueron ocultadas a la Administración, sino que determine el valor de unos elementos patrimoniales presuntamente adquiridos con ellas y efectúe el ingreso de la cantidad resultante de aplicar sobre dicho valor una alícuota proporcional. Luego, en este caso, el fundamento último de la renuncia al *ius puniendi* no sería tanto el reconocimiento del incumplimiento cometido, sino el pago de una determinada suma. Por consiguiente, a diferencia de lo establecido en el artículo 27.3 de la LGT, si no se efectúa dicho ingreso, la presentación de la declaración especial no produce efecto jurídico alguno respecto a la responsabilidad infractora del obligado tributario.

Directamente relacionada con las anteriores, la última diferencia que se produce entre ambos tipos de regularización es de carácter formal. La declaración tributaria especial es un instrumento para regularizar la situación tributaria del contribuyente respecto a unos determinados impuestos (no para todos) que, además, se aparta del modelo de actuación establecido en el artículo 27.4 de la LGT. Con carácter general, la norma exige al obligado tributario que pretende regularizar su situación tributaria que presente la autoliquidación correspondiente al tributo defraudado incluyendo todos los elementos del hecho imponible omitidos en su día. De este modo, la Administración conoce el impuesto y periodo impositivo afectado por la regularización y, sin perjuicio de su comprobación, queda delimitado el ámbito objetivo al que se extiende la exención de la responsabilidad infractora. Por el contrario, en la regularización *especial*, salvo indicación en contrario de la norma de desarrollo, ni se identifica el tributo defraudado, ni se indica el periodo impositivo del que proceden las rentas omitidas, ni se practica la liquidación de la cuota tributaria resultante del hecho imponible realizado. Luego, a nuestro modo de ver, el efecto que su presentación produce sobre la responsabilidad del obligado tributario únicamente se extendería a las rentas no declaradas de las que proceden los elementos patrimoniales incluidos en la declaración especial, pero no a cualesquiera otras infracciones tributarias que resultasen de una comprobación administrativa de los impuestos y periodos no prescritos.

En definitiva, la regularización introducida mediante la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 no es equiparable a la regularización regulada en el artículo 179.3 de la LGT. Por consiguiente, se nos plantean serias dudas acerca de si la presentación de una declaración tributaria especial producirá, respecto a la responsabilidad infractora por el incumplimiento del deber de declarar la realización del hecho imponible de los impuestos directos anteriormente indicados, los mismos efectos que la presentación de una declaración-liquidación extemporánea.

## **h) Efectos de la regularización tributaria practicada mediante declaración tributaria especial sobre la responsabilidad penal del obligado tributario**

En cuanto a los efectos de la presentación de una declaración tributaria especial sobre la posible responsabilidad penal del obligado tributario nada se dice en el texto de la disposición adicional primera que permita asociar dicha actuación al comportamiento descrito en el artículo 305.4 del Código



Penal, más allá de la indicación contenida en su apartado primero en el sentido de que el objeto de su presentación es *regularizar la situación tributaria* del contribuyente por el IRPF, IS e IRNR.

Una primera lectura del precepto podría llevar a pensar que se exonera al obligado tributario de la posible imputación de un delito contra la Hacienda Pública cuando la cantidad a ingresar resultante de la declaración tributaria especial supera el límite de los 120.000 euros establecido en el artículo 305.2 del Código Penal. Es decir, se trataría de reconocer al declarante la exención de la responsabilidad penal por los hechos constitutivos de la defraudación tributaria consumada puestos de manifiesto al presentar voluntariamente dicha declaración. Sin embargo, considerando que tal como hemos sostenido, no existe propiamente una obligación tributaria en sentido estricto derivada del contenido de la declaración especial, el reconocimiento de la existencia de elementos patrimoniales cuya tenencia o adquisición no se corresponde con las rentas declaradas en el IRPF, IS e IRNR, solo indirectamente insinúa la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública en relación con tales impuestos, sin que del contenido de la declaración especial se pueda conocer ni el periodo impositivo de comisión, ni el importe de las rentas no declaradas, ni menos aún las cantidades a las que asciende la cuota tributaria defraudada.

Por consiguiente, si las rentas no declaradas fueron obtenidas en periodos impositivos respecto a los cuales ha prescrito la acción penal, con la presentación de la declaración especial, más que evitar la condena por el delito contra la Hacienda Pública efectivamente cometido, lo que se consigue es evitar que, en caso de descubrirse la tenencia de dichos elementos patrimoniales y que no pueda justificarse adecuadamente el periodo de generación de las rentas no declaradas, por la Administración se consideren obtenidas en el periodo impositivo en que se descubren. Luego, en estos casos, mediante la presentación de la declaración especial no se estaría regularizando propiamente la defraudación tributaria consumada sino, en todo caso, previniendo la imputación de unos hechos presuntamente delictivos a un periodo en el que no se realizaron. Por el contrario, si las rentas no declaradas se han obtenido en el ejercicio 2006 o posteriores, en caso de que se descubra la defraudación tributaria consumada, el ejercicio del *ius puniendi* no corresponde a la Administración tributaria sino al juez de lo penal. Luego, en estas circunstancias, resulta muy arriesgado concluir que con la mera presentación de la declaración especial indicando el valor de los elementos patrimoniales supuestamente adquiridos con las rentas no declaradas, e ingresando la cantidad resultante de aplicar el porcentaje fijado en la disposición adicional primera, se efectúe una regularización completa de la situación tributaria del contribuyente en los términos en que dicho comportamiento posdelictivo viene definido el artículo 305.4 del Código Penal.

En cualquier caso, debe señalarse que, desde una perspectiva formal, la regularización practicada mediante la presentación de una declaración especial en ningún caso constituye una regularización de los impuestos subyacentes, ni se ajusta a la interpretación que hasta el momento se viene haciendo del artículo 305.4 del Código Penal pues, visto su contenido y forma de presentación, es evidente que con ella no se corrige el incumplimiento de la obligación de declarar el hecho imponible ocultado a la Administración tributaria y, desde la perspectiva de la reparación del daño, solo se corrige parcialmente el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública al eludir el pago de dichos tributos.

Por ello, sin perjuicio de su posible efecto eximente sobre la responsabilidad por infracción tributaria en los términos indicados en el apartado anterior, tenemos serias dudas de que, respecto a los

periodos impositivos no prescritos penalmente, dicha regularización especial produzca los efectos exigidos de la responsabilidad penal del obligado tributario, al menos mientras no asistamos a un cambio radical en la jurisprudencia penal que hasta el día de hoy se ha ocupado de definir los contornos de la regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública<sup>2</sup>. Otra cosa distinta sería que la Administración tributaria, a la vista de la presentación de una declaración tributaria especial, se abstuviera de presentar la correspondiente denuncia por la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública referido a los impuestos directos subyacentes no prescritos, lo cual, además de suscitar una importante inseguridad jurídica en el contribuyente (por el carácter potestativo de dicha decisión), probablemente no encuentre amparo legal ni en la Ley de Enjuiciamiento Criminal ni en el Código Penal, lo que nos conduce al estudio del texto del nuevo artículo 180.2 de la LGT establecido por la disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

## **2. EL GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL**

En el subapartado *uno* del apartado *tercero* del artículo 2 del Real Decreto-Ley 12/2012, se introduce una disposición adicional (la decimoquinta) en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), que, bajo la denominación de «gravamen especial», regula un régimen especial de tributación al que, durante el ejercicio 2012, podrán acogerse los sujetos pasivos del IS. En el apartado 5 de la nueva disposición adicional decimoquinta del TRLIS se indica que la autoliquidación y el ingreso correspondiente deben realizarse en el plazo de los 25 días naturales posteriores a la fecha del devengo, situación que se produce el día en que se adoptan los acuerdos de distribución de beneficios procedentes de las entidades no residentes o en el que se produce la transmisión de los valores representativos de la participación. En caso de que en el momento del devengo no se hubiere aprobado el correspondiente modelo de autoliquidación, el referido plazo se iniciará al día siguiente de fecha de entrada en vigor de la orden ministerial.

Analizando la estructura del gravamen, y a diferencia de lo indicado en el apartado anterior respecto al introducido mediante la disposición adicional primera, pensamos que, en este caso, no nos encontramos propiamente ante una nueva figura impositiva pues el hecho imponible, el sujeto pasivo y la base imponible, coinciden con lo establecido en el TRLIS, solo que se ofrece al contribuyente que posea una participación en el capital o fondos propios de entidades residentes en un territorio con el que no exista un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, o tenga la consideración de paraíso fiscal, y siempre que las entidades participadas realicen actividades empresariales, una alternativa para declarar los dividendos o plusvalías procedentes de dicha participación a un coste fiscal significativamente inferior al que resulta de aplicar el tipo general del impuesto y equiparable al que resultaría si con el territorio de la fuente se hubiere suscrito un Convenio con cláusula de imposición limitada y, por concurrir todos los requisitos del artículo 21 del TRLIS, dichas rentas gozaran de la correspondiente exención en España.

<sup>2</sup> Como muestra de la posición actual de la doctrina de nuestro Alto Tribunal pueden verse entre otras la STS de 20 de septiembre de 2000 (NFJ009807) y la STS de 20 de mayo de 2009 (NFJ035023).

Es decir, no se trataría tanto de favorecer la regularización de rentas ocultas en periodos impositivos anteriores como de reducir la tributación efectiva de unas rentas difíciles de descubrir y, de este modo, facilitar la declaración de unos beneficios obtenidos en el ejercicio en curso que, en las circunstancias actuales, podrían quedar excluidos de la autoliquidación a presentar por las sociedades a las que se dirige la norma. Desde esta perspectiva, podríamos decir que la norma tendría un efecto de anticipación respecto a una eventual omisión de dichas rentas, incentivando su declaración aunque sea al margen de la base imponible general del impuesto.

Si esto es así, la cantidad resultante de la autoliquidación tendrá la consideración de deuda tributaria a todos los efectos pero, a diferencia de lo señalado respecto a la declaración tributaria especial, la norma impone que el ingreso del gravamen sea simultáneo a la presentación de la autoliquidación. No obstante lo anterior, habida cuenta de que se trata de una deuda tributaria, nos inclinaríamos por considerar de aplicación lo indicado en el artículo 27.3 de la LGT para el caso de que se presente una declaración sin ingreso. Del mismo modo, por idéntica razón y pese a la literalidad del precepto, entendemos que para el pago de la deuda resultante de la autoliquidación podría concederse un aplazamiento o un fraccionamiento y, en su caso, aceptarse su compensación con los créditos tributarios que, por cualquier concepto, la sociedad tuviere reconocidos a su favor.

En definitiva, si el único elemento de la estructura del tributo que resulta afectado por la norma es el tipo de gravamen aplicable a determinadas rentas sujetas al IS, más que ante un nuevo gravamen (entendido como figura tributaria autónoma) quizás fuera más preciso considerarlo un régimen especial de vigencia limitada. De este modo, quizás podrían atenuarse algunos de los reparos que, desde la perspectiva constitucional, podrían oponerse a su regulación mediante decreto-ley.

Curiosamente, desde esta perspectiva, llegamos a la conclusión de que aquello que la norma denomina «gravamen» es una figura que estructuralmente no se distingue del impuesto subyacente, mientras que no se atreva a utilizar dicho *nomen iuris* para identificar la declaración tributaria especial regulada en la disposición adicional primera cuando, a nuestro juicio, sí que constituye un gravamen diferenciado de los impuestos directos subyacentes. Desentrañar la razón de todo ello excede del propósito de este trabajo.

### 3. LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 180 DE LA LGT

Para reforzar la seguridad jurídica de los posibles destinatarios de la regularización prevista en la disposición adicional primera, mediante la disposición final primera se modifica el artículo 180 de la LGT introduciendo un nuevo apartado en virtud del cual se faculta a la Administración tributaria a no presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública en los casos en los que considere que la regularización realizada por el contribuyente es completa y exacta. Con ello, el legislador proporciona una definición de lo que significa *regularizar* que, por el carácter de tipo penal en blanco que se predica del artículo 305 del Código Penal, permite esclarecer algunas de las dudas interpretativas que hasta ahora ha suscitado el texto de su apartado 4.

A diferencia de la disposición adicional primera, la norma contenida en la disposición final primera no tiene carácter temporal sino vocación de permanencia y se aplicará a cualquier forma de regularización tributaria prevista en las leyes, ya sea la que, regulada en los artículos 27.4 y 179.3 de la LGT, en apartados anteriores hemos convenido en denominar «ordinaria», ya sea la regularización a realizar hasta el día 30 de noviembre de 2012 mediante la presentación de una declaración tributaria especial.

No obstante lo anterior, debemos destacar un aspecto que quizás haya pasado por alto al redactor del precepto. Nos referimos a la indicación acerca de que, para reconocer los efectos eximentes de la posible responsabilidad penal derivada de una defraudación tributaria consumada, el contribuyente debe efectuar un reconocimiento completo del hecho imponible realizado y pagar la deuda *tributaria* que resulte de su autoliquidación extemporánea. Estas condiciones, que serán tratadas con mayor detenimiento en los párrafos siguientes, resultan coherentes con el régimen jurídico de la regularización tributaria regulada en el artículo 27.4 de la LGT. Sin embargo, difícilmente podrán aplicarse a la regularización tributaria «especial» regulada en la disposición adicional primera pues, tal como se ha expuesto en los apartados anteriores, ni por el contenido, ni por la forma, ni menos aún por el importe resultante de una declaración tributaria especial, puede entenderse que el contribuyente ha efectuado un reconocimiento completo de las rentas ocultadas a la Administración tributaria por los impuestos directos subyacentes, y menos aún que ha efectuado el ingreso de una deuda tributaria en sentido estricto. Por ello, desde esta sede, recomendaríamos que por parte del legislador se subsanase cuanto antes dicha imprecisión terminológica para evitar futuras interpretaciones que pudieran comprometer la eficacia recaudatoria de la medida adoptada por el Gobierno.

Efectuadas las consideraciones anteriores, de entre todas las cuestiones que suscita la lectura del precepto son dos las que, a nuestro modo de ver, merecen un comentario detenido. La primera se refiere al juicio de oportunidad de la decisión de modificar un artículo como el 180 de la LGT mediante un decreto-ley. La segunda se sitúa en el ámbito del análisis de los efectos que una norma tributaria puede producir en el orden penal y, sobre todo, en las normas por las que se rige el inicio del proceso jurisdiccional por un delito contra la Hacienda Pública.

Desde la aprobación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, el legislador tributario tiene pendiente la modificación del artículo 180 de la LGT pues, con la introducción del artículo 305.5 del Código Penal, habría quedado fuera de contexto el régimen desarrollado en la disposición adicional décima de la LGT. Al propio tiempo, tal como venimos sosteniendo en trabajos anteriores<sup>3</sup>, la aplicación de la cláusula contenida en el artículo 305.4 del Código Penal excede de los límites dogmáticos propios de la figura de la excusa absolutoria y, desde la perspectiva del deber de denunciar que incumbe a los órganos de la Administración tributaria, era del todo necesaria una reforma legislativa que amparase los supuestos de declaración extemporánea de la que resultan cuotas a ingresar superiores a 120.000 euros que no son objeto de denuncia por entender que el obligado tributario ha regularizado correctamente su situación tributaria.

Por todo ello, no podemos sino recibir con cierta satisfacción la decisión de proporcionar seguridad jurídica tanto a la Administración como a los contribuyentes, mediante la cobertura legal de una práctica común en los supuestos de regularización, confirmando con ello la tesis acerca de que

<sup>3</sup> «La regularización...», *op. cit.*, pág. 35.

en el artículo 305.4 del Código Penal se regula un supuesto más cercano a la atipicidad sobrevenida que a una causa de levantamiento de la pena. Además, esta modificación que, sin duda, tendrá consecuencias en la jurisprudencia penal que hasta ahora se ha mantenido inalterable en la caracterización de los efectos de la regularización sobre la responsabilidad penal del autor de una defraudación tributaria consumada, a nuestro modo de ver, permite considerar que el comportamiento posdelictivo del contribuyente no solo incide en su responsabilidad por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública sino también en la posible responsabilidad por la comisión de otros tipos penales que pudieran concurrir en una defraudación tributaria de cierta complejidad.

Nos referimos fundamentalmente a los delitos de alzamiento de bienes y de blanqueo de capitales respecto a los cuales, si los efectos penales de la regularización tributaria se mantienen en el ámbito de la punibilidad, no quedarían a salvo de la posible acción penal de la que el reconocimiento voluntario de la defraudación tributaria consumada sería una prueba de cargo difícilmente rebatible. Por el contrario, si al amparo del texto del nuevo artículo 180.2 de la LGT prospera la opinión doctrinal y jurisprudencial acerca del carácter atípico del delito contra la Hacienda Pública que ha sido debidamente regularizado antes del inicio de los procedimientos administrativo o judiciales tendentes a su persecución, dicha atipicidad se comunicaría también a los delitos conexos que quedarían desprovistos de trascendencia penal.

No obstante lo anterior, nuestra satisfacción no puede ser completa. Por una parte, porque el instrumento normativo utilizado para modificar una norma, que trascendiendo el ámbito de lo tributario, se inserta en el ordenamiento jurídico penal, quizás pueda comprometer su viabilidad futura. En segundo lugar, porque no se ha aprovechado la ocasión para adaptar el régimen de suspensión de los procedimientos administrativos a la nueva situación derivada de lo establecido en el artículo 305.5 del Código Penal que, respecto a los periodos impositivos que no se encuentran prescritos en el momento de ejercer la acción penal, permite (o exige) que sea la Administración tributaria la que dicte la liquidación de la cuota tributaria defraudada por el autor del delito contra la Hacienda Pública. Y, finalmente, porque, como veremos seguidamente, el texto del precepto presenta un sesgo valorativo que, a nuestro juicio, introduce una dosis excesiva de discrecionalidad administrativa en el momento de decidir el ejercicio de la acción penal.

Por lo que se refiere a los efectos jurídicos del nuevo artículo 180.2 de la LGT podemos distinguir los de carácter sustantivo de los de carácter procesal. Respecto a los primeros, mención especial merece la indicación de que los posibles efectos eximentes de la responsabilidad penal de quien efectúa una regularización tributaria están condicionados al pago de la deuda resultante de la autoliquidación presentada después de concluido el plazo voluntario de declaración e ingreso del tributo defraudado. Con ello, parece que se acoge la doctrina mayoritariamente sostenida tanto por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo <sup>4</sup>, como por la Fiscalía General del Estado <sup>5</sup>.

Sin embargo, una lectura más detenida de la norma quizás pueda aportar una interpretación algo más amplia de este requisito. Si contrastamos el texto del nuevo artículo 180.2 de la LGT con el tex-

<sup>4</sup> Dicho criterio puede verse reflejado entre otras en la STS de 30 de octubre de 2001 (NFJ011115), STS de 15 de julio de 2002, STS de 20 de septiembre de 2000, STS de 3 de abril de 2003 (NFJ016242), STS de 30 de abril de 2003 (NFJ013982), STS de 30 de mayo de 2003 y en la STS de 1 de febrero de 2006.

<sup>5</sup> Circular 2/2009, de 4 de mayo, del Fiscal General del Estado.

to de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, advertiremos que mientras el primero utiliza el término *pago*, la segunda se refiere al *ingreso* de la cantidad resultante de la declaración tributaria especial. Luego, si bien el ingreso en efectivo constituye una de las formas en las que puede pagarse la deuda tributaria (art. 60.1 LGT), con arreglo a lo dispuesto en la Sección 2.<sup>a</sup> del Capítulo IV del Título II de la LGT se regulan otras formas de pago de la obligación tributaria principal, siendo particularmente aplicables al presente caso el aplazamiento (art. 65 LGT), el fraccionamiento (art. 65 LGT), la compensación (art. 71 LGT), o incluso el pago en especie (art. 60.2 LGT).

Desde esta perspectiva, una vez más, nos alineamos con el sector doctrinal que en los últimos tiempos viene sosteniendo que el ingreso de la deuda tributaria resultante de una declaración extemporánea de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros constituye un elemento más para valorar la voluntad regularizadora del contribuyente pero no un requisito de obligada observancia en todos y cada uno de los supuestos que se suscitan cuando no se efectúa simultáneamente con la presentación de la declaración mediante la que se reconoce la defraudación tributaria consumada <sup>6</sup>.

Otro de los aspectos sustantivos del nuevo artículo 180.2 de la LGT es la referencia que contiene acerca de los efectos que produce el ingreso de una deuda tributaria correspondiente a un periodo respecto al cual ha concluido el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la correspondiente liquidación administrativa. Se trata de lo que se conoce como la regularización del «quinto año» <sup>7</sup> y aunque, a nuestro modo de ver, el texto de la norma adolecería de cierta imprecisión terminológica, trata de establecer los efectos de la presentación de una declaración extemporánea por un periodo en el que, si bien se mantiene vigente la acción penal, los órganos de la Administración no pueden comprobar los hechos presuntamente constitutivos del delito contra la Hacienda Pública.

Planteadas la cuestión en estos términos, es hasta cierto punto comprensible que, a fin de ampliar todo lo posible el ámbito temporal de la regularización, el Gobierno trate de favorecer el reconocimiento de las rentas no declaradas en impuestos directos devengados durante el año 2006 y ejercicios anteriores. Sin embargo, en este caso, tenemos serias dudas de que una norma tributaria introducida mediante decreto-ley tenga la fuerza necesaria para condicionar la aplicación de una norma de superior rango normativo como es el artículo 305.4 del Código Penal. Curiosamente, el propio redactor del precepto elude utilizar el concepto de *ingreso* o de *pago* para referirse a la acción de regularizar y, en su lugar, utiliza un término ambiguo e impreciso como es el de *satisfacción de las deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación*. Por ello, respecto a la interpretación del segundo párrafo del artículo 180.2 de la LGT, habremos de esperar a conocer la posición que puedan adoptar los jueces y Tribunales del orden penal acerca de su eficacia para evitar la denuncia del delito contra la Hacienda Pública consumado, y para sustraer la decisión sobre su eventual regularización al conocimiento jurisdiccional.

Desde la perspectiva procesal lo primero que debe destacarse es la referencia a que el reconocimiento derivado de la regularización debe ser completo, pues con ello se pone de manifiesto que

<sup>6</sup> A mayor abundamiento puede verse el excelente trabajo de BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Regularización del delito fiscal: ¿Es necesario el pago? Análisis tributario a propósito de la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado», *RCyT*, CEF, núm. 343, págs. 87-128.

<sup>7</sup> En este sentido, resulta muy interesante el planteamiento de FALCÓN Y TELLA, R.: «La regularización del quinto año» en *Quincena Fiscal*, febrero 2012, págs. 7-11.



la Administración debe comprobar el contenido de la declaración extemporánea presentada por el obligado tributario a fin de verificar si efectivamente incluye todos los elementos del hecho imponible realizado. Luego, sin perjuicio de las facultades de obtención de información que, con carácter general, se reconocen a los órganos de la Administración tributaria y habida cuenta de que para conceder el beneficio penal previsto en el artículo 305.4 del Código Penal es condición indispensable que no se haya iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, entendemos que incumbe al propio obligado tributario proporcionar a la Administración todos los elementos de prueba necesarios para efectuar dicha verificación.

Si así no lo hiciere, o la documentación aportada resultare manifiestamente insuficiente o contradictoria con los datos obrantes en poder de la Administración, se expone a la presentación de la correspondiente denuncia para que sea el juez quien compare la autoliquidación extemporánea realizada por el contribuyente con la que, a tal efecto, pueda realizar la Administración en el informe que acompaña la denuncia. Precisamente por ello, nos resulta difícil equiparar los efectos procesales de la regularización de los periodos impositivos no prescritos tributariamente con la regularización del quinto año, pues en este caso la comprobación de la veracidad y exactitud de la declaración extemporánea debería realizarse en sede judicial.

En cualquier caso, inmediatamente después de reconocer la facultad de la Administración para comprobar el contenido de la regularización, surge la duda acerca de cuál debería ser el procedimiento aplicable para efectuar dicha comprobación. En principio, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 141 b) de la LGT, dicha función correspondería a los órganos de la Inspección de los tributos mediante la iniciación de un procedimiento inspector posterior a la presentación de la declaración extemporánea de la que resulten cuotas a ingresar superiores a 120.000 euros. Sin embargo, del texto de la norma no se desprende que queden excluidos de dicha función los órganos de gestión tributaria mediante la iniciación de un procedimiento de verificación de datos (art. 131 LGT) o de comprobación limitada (art. 136 LGT).

Sea como fuere, es evidente que en el Real Decreto-Ley 12/2102 se recepciona la doctrina que respecto a esta cuestión ha mantenido el Tribunal Supremo en el sentido de que la regularización que pretenda proporcionar cobertura ante la posible responsabilidad penal de quien presenta la declaración extemporánea debe ser completa y exacta, sin que sea admisible una regularización de carácter parcial <sup>8</sup>.

El segundo aspecto que, en nuestra opinión merece destacarse, es el efecto que la regularización produce sobre el deber de denunciar la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública al que, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 95.3 y 180.1 de la LGT y, sobre todo, en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, están sujetos los funcionarios y órganos de la Administración tributaria. Es decir, para enervar el carácter imperativo de dicho deber es necesario que por una norma de igual o superior rango normativo se describa con precisión el supuesto de hecho que justifica que no se comunique la *notitia criminis* de una defraudación tributaria consumada y, lo que es más importante, que el ejercicio de la acción penal no quede sujeto al arbitrio de quien, por razón de su cargo o condición profesional, conoce la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

<sup>8</sup> En este sentido resulta particularmente ilustrativa la STS de 2 de junio de 2005.

Aunque con cierta imprecisión terminológica el nuevo artículo 180.2 de la LGT cumple con la primera condición pues exonera a la Administración tributaria de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial cuando compruebe que el presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública ha presentado una regularización completa y exacta y ha pagado la deuda tributaria que de la misma se deriva. Sin embargo, a nuestro modo de ver, el texto del artículo 180.2 de la LGT no cumple con la segunda condición pues, al utilizar el término *estimase* para definir la posición de la Administración tributaria respecto a la regularización, introduce un componente valorativo que nos suscita serias dudas acerca de si mediante un decreto-ley puede dejarse en manos de los órganos administrativos la decisión de iniciar o no un proceso penal.

El reconocimiento de un margen de apreciación a la Administración para que valore si los hechos puestos de manifiesto en el curso de un procedimiento inspector constituyen o no indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, encuentra su fundamento en la necesidad de evitar que se criminalice cualquier discrepancia entre el contribuyente y los órganos administrativos de la que resulte una liquidación por importe superior a 120.000 euros. Por ello, en el apartado primero del artículo 180 de la LGT, se confiere a la Administración la facultad de valorar si, a la vista de los hechos descubiertos, procede remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial o, por el contrario, las posibles infracciones cometidas por el contribuyente deben sancionarse en vía administrativa.

Sin embargo, cuando se presenta una declaración-liquidación extemporánea de la que resulta una cuota a ingresar superior a 120.000 euros, más que indicios, lo que existe es la evidencia de una defraudación tributaria. Por ello, en estas circunstancias, salvo que sea la propia ley la que indique claramente que la regularización correctamente realizada produce la atipicidad sobrevenida de la defraudación tributaria consumada, no le corresponde a la Administración decidir si se ejerce o no la acción penal pues dicha potestad corresponde en exclusiva al Ministerio Fiscal. Por ello, a nuestro modo de ver, sería preferible que fuera el legislador quien, con efectos *erga omnes*, delimitara los efectos jurídicos de la regularización. Es decir, aunque el rango del instrumento normativo utilizado probablemente seguirá suscitando reparos, si el texto de la norma se limitase a fijar las condiciones y las consecuencias de una regularización tributaria, enfatizando su incidencia sobre la tipicidad de los hechos consumados, por el carácter de tipo penal en blanco que se predica del artículo 305.4 del Código Penal, se produciría una integración en el plano normativo a la que se encontrarían sujetos no solo la Administración, sino también el Ministerio Fiscal y la propia autoridad judicial.

Por el contrario, con la actual redacción del precepto, parece que el legislador confiere a la Administración una potestad que, con arreglo a las normas reguladoras del proceso, corresponde exclusivamente al Ministerio Fiscal en su condición de acusador público. Además, según como se interpretara, y habida cuenta de que en nuestro sistema procesal penal se reconoce ampliamente la posibilidad de ejercer la acción popular, podría darse la situación de que, pese a que la Administración tributaria no presentara la denuncia, por parte de un particular se presentase la correspondiente querrela, en cuyo caso no quedan claros los efectos que el texto del artículo 180.2 de la LGT produciría sobre el juez instructor y menos aún sobre el juez sentenciador. Es decir, si los efectos procesales de la norma están siempre subordinados a sus efectos sustantivos, a nuestro modo de ver, no es tan importante justificar la actuación de la Administración como establecer las consecuencias de la regularización sobre la responsabilidad penal del obligado tributario.



El último aspecto del texto del nuevo artículo 180.2 de la LGT que, en nuestra opinión merece comentarse, es la indicación de que cuando la Administración *estime* que la regularización es completa y, siempre que se haya realizado el pago de la deuda tributaria resultante de la declaración-liquidación extemporánea, podrá continuar con el procedimiento administrativo. La utilización del término *continuar* presupone la existencia de un procedimiento ya iniciado, lo cual nos lleva a interrogarnos acerca de cuál sería el procedimiento que, habiéndose iniciado antes de la presentación de una declaración-liquidación extemporánea, puede seguir una vez comprobada que resulta apta para considerar regularizada la situación tributaria del contribuyente. En este sentido, es evidente que no puede tratarse de un procedimiento de comprobación, y menos aún de un procedimiento inspector, pues con arreglo a la primera de las causas de bloqueo enumeradas en el artículo 305.4 del Código Penal, únicamente se considera voluntaria la regularización realizada antes de que se notifique al contribuyente el inicio de las actuaciones administrativas tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. Obviamente, tampoco puede tratarse de un procedimiento sancionador tributario pues difícilmente podría iniciarse antes de que se efectúe la correspondiente comprobación del hecho imponible ocultado a la Administración.

Luego, todo parece indicar que el uso de dicha expresión es una consecuencia del efecto suspensivo que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, produce la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Sin embargo, lo cierto es que se trata de situaciones completamente diferenciadas una de otra. En el primer caso, habiéndose iniciado un procedimiento de comprobación, y habida cuenta de la posible trascendencia penal de los hechos descubiertos por la acción de la Administración, en aplicación del principio constitucional de no duplicidad (*non bis in idem*), se suspende la actividad administrativa hasta conocer la decisión del Ministerio Fiscal, de modo que, si se presenta querrela criminal, dicha situación se mantiene hasta que, primero el juez instructor y, en su caso, el juez sentenciador, determinen si los hechos pueden ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, cuando los hechos presuntamente delictivos no los descubre la Administración sino que los reconoce voluntariamente el propio obligado tributario no se ha iniciado ningún procedimiento tributario que, primero, deba suspenderse y, después, pueda continuar si la regularización exonera de responsabilidad penal al obligado tributario.

Por ello, la única interpretación que, en nuestra opinión, permitiría salvar el texto de la norma sería entender que, tras la presentación de una declaración-liquidación extemporánea de la que resulten cuotas tributarias a ingresar por importe superior a 120.000 euros, la Administración debe iniciar un procedimiento de comprobación para, a la vista de la documentación aportada por el contribuyente, determinar si la regularización es completa y exacta. Si de dicha comprobación preliminar se constata que el comportamiento posdelictivo del obligado tributario produce los efectos establecidos en el artículo 305.4 del Código Penal, podrá continuarse con el procedimiento, en cuyo caso no cabe descartar que se dicte una liquidación administrativa en caso de que exista alguna discrepancia de carácter interpretativo que, a juicio de la Administración, determine una cuota a ingresar superior a la autoliquidada por el obligado tributario. Por el contrario, si de la verificación de la declaración-liquidación extemporánea se advierte que no contiene la totalidad del hecho imponible realizado y ocultado en su momento a la Administración, dicho procedimiento de comprobación se suspendería y se remitiría el expediente al Ministerio Fiscal o se pasaría el tanto de culpa a la autoridad judicial.

#### 4. LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 221.1 C) DE LA LGT

Para completar el análisis de las reformas introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012 que, directa o indirectamente, inciden en el régimen jurídico de la regularización tributaria, mención especial merece la modificación del texto del artículo 221.1 c) de la LGT realizada mediante el segundo apartado de la disposición final primera. Según la nueva redacción del precepto en ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan *servido* para *obtener* la exoneración de la responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta ley.

La finalidad de la norma es clara: impedir, en la denominada regularización del quinto año, que una vez alcanzado el propósito de evitar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, se reclame la devolución de ingresos indebidos con fundamento en la prescripción de la deuda tributaria. Sin embargo, respecto a esta cuestión, no podemos compartir ni la terminología utilizada por la norma, ni su ubicación sistemática. A nuestro modo de ver, la situación que se produce cuando se ingresan cantidades correspondientes a deudas tributarias originadas en periodos impositivos respecto a los cuales ha prescrito el derecho de la Administración a dictar la correspondiente liquidación constituye un supuesto de ingreso indebido que genera el derecho a reclamar la devolución, independientemente de si dicho ingreso trae causa de una declaración extemporánea de importe superior a 120.000 euros o inferior a dicha cantidad. Otra cosa es si, como consecuencia del reconocimiento voluntario de una defraudación tributaria consumada en un periodo impositivo prescrito pero respecto al cual todavía no ha concluido el plazo para ejercer la acción penal, se denuncia la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o se interpone la querrela por la que se inicia el correspondiente proceso judicial, en cuyo caso, al amparo de lo dispuesto en el artículo 81.7 de la LGT, la Administración puede retener cautelarmente la devolución tributaria generada por el ingreso de una deuda tributaria prescrita para cubrir la posible responsabilidad civil que pudiera acordarse en caso de que se dicte sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública.

Como no podría ser de otro modo, en caso de resolución de sobreseimiento o de sentencia absolutoria por inexistencia de hecho punible en vía penal, la Administración debe proceder al pago de la devolución retenida junto con los correspondientes intereses de demora. Si, por el contrario, se dicta una sentencia absolutoria de la responsabilidad penal con fundamento en el artículo 305.4 del Código Penal, pero en la que se determina la responsabilidad civil de autor de la defraudación tributaria, con arreglo a lo establecido en el artículo 305.5 del Código Penal y en la disposición adicional décima de la LGT, el importe correspondiente al ingreso realizado para regularizar la situación tributaria del condenado al pago se aplicará por la propia Administración a la deuda nacida con la sentencia condenatoria que, aunque pueda coincidir en el importe, desde la perspectiva de su naturaleza jurídica, no es una deuda tributaria.

Planteadas la cuestión en estos términos, el problema se plantea respecto al momento de decidir si, ante la correcta regularización del quinto año, se remite o no el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa a la autoridad judicial. Si como parece desprenderse de la norma, al amparo de lo dispuesto en el artículo 180.2 de la LGT, la Administración no comunica la *notitia criminis*, en la medida en que no se iniciará un proceso penal, no se dictará sentencia y, en consecuencia, tampoco nacerá a cargo del autor de la defraudación tributaria consumada una deuda por la responsabi-

lidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública regularizado. Luego, en este caso, no cabría otra opción que proceder a la devolución de la cantidad ingresada por el obligado tributario pues no existe deuda –ni tributaria, ni por responsabilidad civil– a la que imputar el pago realizado. La primera se habrá extinguido por prescripción y la segunda no habrá nacido.

Por ello, una vez más, insistimos en nuestra posición acerca de que la presentación de una declaración extemporánea por un periodo impositivo respecto al que ha prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación y de la que resulte una cantidad a ingresar superior a 120.000 euros, aunque pueda constituir un supuesto de regularización en los términos del artículo 305.4 del Código Penal, dicha circunstancia únicamente corresponde apreciarla al juez instructor o, en su caso, al juez sentenciador, por lo que la Administración que la recibe debe, en todo caso, de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial.

Una situación distinta es la que se produce respecto a los ingresos resultantes de la presentación de una declaración tributaria especial en la que se incluyen elementos patrimoniales adquiridos con rentas obtenidas en periodos tributarios respecto a los cuales ha concluido el plazo de prescripción tanto tributaria como penal. En este caso, si tal como hemos venido sosteniendo, no existe una deuda tributaria derivada de la autoliquidación del gravamen especial, se trata de un ingreso voluntario que en ningún caso genera el derecho a solicitar la devolución, pues no concurre el presupuesto de aplicación del artículo 221.1 c) de la LGT. Dicho de otro modo, respecto a los periodos totalmente prescritos, el ingreso que pudiera realizar quien presenta una declaración tributaria especial no está vinculado al pago de ninguna de las deudas tributarias derivadas de la realización del hecho imponible de los impuestos subyacentes, sino que la causa del ingreso es evitar el riesgo de que las rentas no declaradas en su día pudieran ser imputadas al periodo impositivo (no prescrito) en el que la Administración descubra la tenencia de unos elementos patrimoniales que no se correspondan con la renta declarada por el obligado tributario.

Por ello, a nuestro modo de ver, en ningún caso un ingreso voluntario que presenta estas características puede considerarse indebido, pues para ello sería necesario que el propio contribuyente, al realizarlo, indicara a la Administración que estaba procediendo al pago de una deuda tributaria, indicando el concepto y el periodo impositivo del que trae causa. Es decir, si el fundamento último del derecho a la devolución de los ingresos correspondientes a deudas tributarias prescritas es el deber de la Administración de comprobar, de oficio, si el pago realizado puede imputarse o no a una deuda tributaria vigente, para ello es necesario que el contribuyente indique a qué tributo y periodo impositivo debe imputarse el ingreso (art. 63.1 LGT). Luego, si precisamente una de las peculiaridades de la declaración tributaria especial es que omite la indicación del impuesto y periodo en el que se obtuvieron las rentas no declaradas, la Administración debe limitarse a registrar el ingreso recibido sin efectuar ninguna comprobación acerca de la renta de origen, ni imputarlo a deuda tributaria alguna.

Por otra parte, en el caso de que prosperase una eventual solicitud de devolución de la cantidad ingresada por el contribuyente que presenta una declaración tributaria especial con fundamento en el artículo 221.1 c) de la LGT, la consecuencia del reintegro sería que no podrían entenderse producidos los efectos establecidos en los apartados 2 y 3 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, en cuyo caso la Administración podría imputar el valor de los bienes incluidos

en la declaración tributaria especial como renta del ejercicio en que se presentó la declaración, en este caso como renta de año 2012, y seguidamente retener cautelarmente la devolución reconocida con fundamento en lo dispuesto en el artículo 81.4 de la LGT, o en el artículo 81.7 de la LGT, si remitiera el expediente al Ministerio Fiscal o pasara el tanto de culpa a la autoridad judicial.

En definitiva, la modificación del texto del artículo 221.1 c) de la LGT podría resultar innecesaria para evitar la devolución de los ingresos realizados mediante una declaración tributaria especial presentada para justificar la titularidad de elementos patrimoniales adquiridos con rentas procedentes de periodos impositivos respecto a los que ha prescrito la acción penal, mientras que, en relación con la regularización del denominado «quinto año», la nueva redacción dada por la disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2012 podría resultar contradictoria con el régimen jurídico de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.

## 5. CONCLUSIONES

Cuando hablamos de amnistía fiscal para referirnos a los incentivos que, de forma excepcional y con efectos limitados en el tiempo, se conceden a quienes han incumplido sus obligaciones tributarias para que, de una vez por todas, se decidan a corregir su insolidario comportamiento, no solemos considerar las dificultades técnicas que supone implementar una medida que, por su propia naturaleza, constituye un auténtico quebranto en un ordenamiento jurídico como el tributario que, como no podría ser de otra manera, está diseñado para hacer efectivo el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a los principios constitucionales de igualdad, progresividad y capacidad económica.

El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, es una buena muestra de ello pues, a diferencia de los instrumentos financieros utilizados la última vez que las autoridades económicas españolas decidieron obtener financiación adicional con cargo a quienes habían eludido el pago de los impuestos, el gobierno actual ha optado por una fórmula típicamente tributaria y, por ello, ha creado un instrumento formal que facilita el afloramiento de determinadas capacidades económicas que supuestamente permanecen fuera del alcance de la Administración.

Si toda elección conlleva sus consecuencias, en el presente caso es inevitable que la norma mediante la que se implementa la declaración tributaria especial se integre en un ordenamiento jurídico cuyos criterios interpretativos parten de la premisa contraria. Es decir, las normas por las que se regulan los procedimientos tributarios tienen como punto de partida el carácter legal y obligatorio del pago de las deudas tributarias y, precisamente por ello, desarrollan todo un cuerpo jurídico (y jurisprudencial) encaminado a reaccionar contra el incumplimiento del deber de contribuir. Por consiguiente, aplicar una figura tan singular como la desarrollada en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 a los innumerables casos particulares que se van a suscitar puede resultar muy complejo, pues las cuestiones sustantivas y procedimentales no previstas por el redactor de la norma, en principio, y salvo intervención futura del legislador, deberán resolverse mediante el recurso a la interpretación sistemática lo que, en ocasiones, podría conducir a una solución distinta a la inicialmente pretendida.

Planteada la cuestión en estos términos, y por las razones expuestas en los apartados anteriores, tenemos dudas de que, con su actual redacción, las disposiciones adicional primera y final primera del Real Decreto-Ley 12/2012 consigan desplegar toda la capacidad recaudatoria de una medida extraordinaria, difícil de adoptar y de explicar a la ciudadanía, y cuya única justificación es precisamente el resultado económico que pueda proporcionar en el corto plazo. Ni desde el punto de vista formal, ni desde el punto de vista sustantivo, y menos aún desde la perspectiva penal, pensamos que la presentación de la declaración tributaria especial, tal como viene regulada, permita considerar que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria respecto a los impuestos directos cuyo pago pudiera haber eludido y que no se encuentren prescritos a la fecha de su entrada en vigor.

Si esta fuere también la percepción de los destinatarios de la amnistía fiscal, el efecto será que únicamente se utilice la declaración tributaria especial para justificar la tenencia de unos elementos patrimoniales (fundamentalmente depósitos bancarios u otros activos financieros) procedentes de rentas obtenidas en periodos impositivos prescritos cuando no se disponga de la prueba necesaria para acreditar el ejercicio en que efectivamente se devengaron. Por ello, desde esta sede, consideramos que, para reforzar la seguridad jurídica de las medidas adoptadas por el Gobierno y, de este modo, favorecer que la regularización se extienda a todos los contribuyentes potenciales y a todos los periodos impositivos en los que se ocultaron rentas sujetas a tributación en España, sería conveniente que el legislador despejara algunos de los interrogantes que, a nuestro modo de ver, suscita la futura aplicación de las normas que constituyen el objeto de nuestro comentario.

## 6. PROPUESTAS

Para completar estas primeras reflexiones acerca de las novedades que introduce el Real Decreto-Ley 12/2012, y con el ánimo de contribuir a un debate necesario, no tanto acerca de la oportunidad de la medida, como de la estructura técnica que en mayor medida podría coadyuvar a conseguir los objetivos que las autoridades económicas se han propuesto con su establecimiento, a continuación pasamos a ofrecer algunas propuestas de redacción alternativa al texto de las normas que hemos comentado. En este sentido debemos significar que, en el momento de ultimación de este trabajo, aunque ya ha sido adoptada la Resolución de las Cortes Generales por la que se convalida la norma provisionalmente dictada por el Gobierno<sup>9</sup>, todavía no ha concluido el plazo establecido en el artículo 86.3 de la Constitución para instar su tramitación como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia.

### a) Respeto a la declaración tributaria especial

Si tuviéramos que identificar la causa o el origen de la mayoría de las dudas que se han planteado en las páginas anteriores, nos decantaríamos por la decisión de utilizar el mismo instrumento formal para facilitar la regularización de las rentas no declaradas obtenidas en periodos respecto a

<sup>9</sup> Resolución de 12 de abril de 2012 publicada en el BOE de 19 de abril.

los cuales se ha cumplido el plazo de prescripción tributario (y penal) para comprobar la situación del obligado tributario, y para regularizar las rentas no declaradas obtenidas en periodos impositivos que, en la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, todavía no se había consumado el referido plazo de prescripción. Por ello, quizás la solución a muchas de ellas sería utilizar un instrumento jurídico diferenciado para cada tipo de regularización.

Respecto a las rentas no declaradas obtenidas en periodos tributarios a los cuales no puede alcanzar la comprobación administrativa (ni la acción penal), pensamos que la declaración tributaria especial regulada en la disposición adicional primera constituye un instrumento eficaz para facilitar la obtención de un volumen significativo de ingresos presupuestarios a cambio de eliminar el riesgo al que está sujeto el contribuyente que no puede justificar adecuadamente el periodo impositivo en el que dichas rentas se generaron. Luego, mediante el pago de un gravamen de carácter voluntario se proporciona la seguridad jurídica necesaria para que los fondos (y otros activos financieros) depositados fuera de territorio español puedan repatriarse sin exponerse, no solo a una comprobación por parte de la Administración tributaria, sino, lo que es más importante, a una eventual acusación por blanqueo de capitales.

Por consiguiente, en estos casos no se trataría tanto de favorecer la presentación de una declaración para *regularizar* la situación tributaria del contribuyente respecto a unos impuestos que se encuentran prescritos, como de *justificar* la tenencia de unos elementos patrimoniales cuya titularidad no se corresponde con los antecedentes fiscales del obligado tributario. Por ello, a nuestro modo de ver, bastaría con un sencillo cambio en el texto del apartado 1 de la disposición adicional primera para fijar claramente su ámbito de aplicación y, de este modo, disipar todas las dudas que su interpretación pudiera suscitar. Concretamente, la redacción podría ser la siguiente:

«Disposición adicional primera. *Declaración tributaria especial.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se corresponden con las rentas declaradas por dichos impuestos y obtenidas **en periodos impositivos respecto a los cuales ha prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación tributaria**, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición [...]»

Por el contrario, en relación con la regularización de las rentas obtenidas en periodos no prescritos, nos preguntamos si, en lugar de crear un gravamen de carácter voluntario y diferenciado de los impuestos subyacentes, no sería preferible instrumentar una **bonificación** en la cuota tributaria resultante de la liquidación de cada uno de los impuestos cuya regularización se pretende, a fin de que el afloramiento de las rentas no declaradas se realice siguiendo los cauces formales ya establecidos para la presentación de declaraciones-liquidaciones extemporáneas (art. 27.4 LGT). De esta manera, podrían acogerse a ella la totalidad de los contribuyentes que, en alguno de dichos periodos, hubieran ocultado rentas, independientemente de si son titulares o no de elementos patrimoniales que no se correspondan con las bases imposables declaradas en sus impuestos directos.



Con ello, no solo se simplificaría considerablemente la gestión administrativa de esta medida excepcional sino que se ofrecerían las garantías jurídicas suficientes al obligado tributario que decida acogerse a ella y la información necesaria a la Administración para que tenga conocimiento del alcance de la regularización que se le presenta. Es decir, si el instrumento utilizado es una bonificación en la cuota, al tiempo que se cumpliría con el objetivo de reducir el coste tributario del reconocimiento de capacidades económicas ocultas, se proporcionaría al obligado tributario que se acoja a este beneficio fiscal, no solo la cobertura normativa general de las declaraciones extemporáneas sino también la de la jurisprudencia que, en los últimos años, se ha ido dictando acerca de los efectos de la regularización sobre la responsabilidad por infracción tributaria y por delito contra la Hacienda Pública.

En definitiva, si el precio que, entre todos tenemos que pagar, para obtener la financiación adicional que contribuya a atenuar la grave crisis que estamos padeciendo es renunciar a la expectativa del castigo que, en condiciones normales, debería imponerse al defraudador, al menos que con ello no pongamos en entredicho la propia coherencia de un sistema tributario que, concluido el periodo de amnistía, tendremos que seguir aplicando. Por ello, de prosperar un planteamiento como el que venimos sosteniendo, y manteniendo el ámbito objetivo de aplicación inicialmente previsto por el gobierno, el texto de la norma podría ser el siguiente:

«Disposición adicional (...). *Bonificación tributaria especial.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que, desde la fecha de entrada en vigor de la presente norma y hasta el día 30 de noviembre de 2012, presenten una declaración-liquidación extemporánea con sujeción a lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGT, podrán aplicar en la determinación de la cuota tributaria a ingresar resultante de la autoliquidación una bonificación especial del (...) por ciento, siempre que efectúen el ingreso simultáneo de la cantidad que se obtenga después de aplicada dicha bonificación.

2. Las declaraciones extemporáneas presentadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior no generarán del deber de soportar el recargo regulado en el artículo 27.2 de la LGT.

3. La presentación de una declaración extemporánea con sujeción a lo dispuesto en el apartado 1 determina que se entienda regularizada la situación tributaria del contribuyente a los efectos establecidos en los artículos 179.3 de la LGT y 305.4 del Código Penal».

## **b) Respecto al texto del artículo 180.2 de la LGT**

En cuanto al texto del nuevo apartado 2 del artículo 180 de la LGT, entendemos que el objetivo principal de la norma es proporcionar seguridad jurídica tanto a quien regulariza su situación tributaria como a la Administración que debe decidir si, al tener conocimiento de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, presenta o no una denuncia por la que se inicie el correspondiente proceso penal. Por ello, consideramos que no debería conferirse margen de apreciación ninguno res-

pecto a cómo actuar ante una regularización completa y exacta de la situación tributaria de un determinado contribuyente, de modo que la redacción que nos atrevemos a proponer sería la siguiente:

«2. Lo dispuesto en el apartado anterior no se aplicará cuando el obligado tributario proceda a la completa regularización de su situación tributaria con sujeción a los procedimientos establecidos en la normativa que, en cada caso, resulte de aplicación, antes de que se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, y siempre que se haya efectuado el ingreso de la deuda tributaria resultante de la correspondiente autoliquidación o, por el órgano de recaudación competente, se determine que concurren las circunstancias legales que justifican la falta de ingreso.»

En cuanto a la regularización de periodos respecto a los que ha prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación pero no ha prescrito el plazo para el ejercicio de la acción penal, el texto a incluir como un segundo párrafo del artículo 180.2 de la LGT podría ser el siguiente:

«Cuando la regularización tenga por objeto periodos impositivos respecto a los cuales hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar el contenido de la autoliquidación presentada por el obligado tributario, deberán acompañarse los elementos de prueba que permitan verificar el origen y naturaleza de los datos incluidos en la declaración y efectuarse el ingreso simultáneo de la cantidad resultante de la autoliquidación que, una vez dictada la correspondiente resolución judicial, se aplicará al pago de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.»

Con estas propuestas concluimos nuestra reflexión respecto al contenido del Real Decreto-Ley 12/2012. Confiamos en que las consideraciones realizadas a lo largo de este trabajo puedan ser de utilidad a quienes, en estos momentos, tienen la responsabilidad de tomar decisiones difíciles en un contexto de gran incertidumbre. Muchas cosas dependen de su acierto.