

POSIBILIDADES Y LÍMITES DE LA AMNISTÍA FISCAL

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

Universidad a Distancia de Madrid

Extracto:

LA posibilidad brindada recientemente por el Gobierno de acogerse a una amnistía fiscal y el posterior recurso de inconstitucionalidad promovido por el Grupo Parlamentario Socialista ha generado una viva polémica jurídica acerca de la conveniencia o no de regularizar los bienes ocultos y las posibles consecuencias futuras que ello tendría.

Palabras clave: ocultación, regularización, amnistía fiscal, fraude fiscal y recurso de inconstitucionalidad.

TAX AMNESTY: POSSIBILITIES AND LIMITS

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

Universidad a Distancia de Madrid

Abstract:

THE possibility of a Tax amnesty, given recently by the Government, and the appeal for annulment because of unconstitutional nature, brought by the Socialist Parliamentary Group, gave rise to a strong legal controversy about the usefulness of a hidden property adjustment and its possible consequences in the future.

Keywords: adjustment, Tax amnesty, fraud and appeal for annulment because of unconstitutional nature.

Sumario

- I. Introducción.
- II. La Declaración Tributaria Especial.
- III. La constitucionalidad del Decreto-Ley 12/2012. Consecuencias de una posible inconstitucionalidad de la norma legal que ha aprobado la regularización voluntaria especial.
- IV. Otros inconvenientes que podrían desaconsejar la utilización de la regularización voluntaria especial.
- V. Otras regularizaciones a realizar por ejercicios ya vencidos.
- VI. Los impuestos del año 2012 y sucesivos.
- VII. Implicaciones de la previsible aprobación del proyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

NOTA: Este artículo tiene su origen en el dictamen solicitado por el Consejo Superior de Titulares Mercantiles y el Registro General de Asesores Fiscales de España (REGAF).

I. INTRODUCCIÓN

El Real Decreto-Ley 12/2012 contempla en su disposición adicional primera la Declaración Tributaria Especial, mecanismo extraordinario de regularización fiscal de las rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Física (IRPF), en el Impuesto sobre Sociedades (IS) y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), al que se conoce coloquialmente como amnistía fiscal. Esta previsión legal ha sido objeto de desarrollo por la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, en la que, como señala su título, se aprueban las medidas necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750 de Declaración Tributaria Especial, y se regulan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación.

Tal conjunto normativo ha sido acompañado de un Informe emitido por la Dirección General de Tributos y fechado el 27 de junio de 2012, que a pesar de carecer de rango normativo alguno, o incluso del efecto vinculante propio de las consultas tributarias, muestra los criterios administrativos que deberán seguirse por los diferentes órganos de la Administración Tributaria en la aplicación de la normativa reguladora de esa Declaración Tributaria Especial.

A partir de estos elementos, completados con nuestro propio criterio y experiencia, trataremos de resumir los aspectos más relevantes de la Declaración Tributaria Especial, así como plantear y manifestar una opinión fundada sobre las cuestiones que podrían suscitarse en los despachos profesionales a la hora de abordar la resolución de posibles dudas de clientes interesados en acogerse a esta regularización tributaria especial.

II. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

La Declaración Tributaria Especial permite que los contribuyentes titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en su IRPF (personas físicas residentes), en su IS (personas jurídicas residentes) o en su IRNR (personas físicas o jurídicas no residentes) puedan presentar una declaración (modelo 750) específicamente dirigida a regularizar su situación tributaria, con dos requisitos exclusivamente:

- a) Que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad al 31 de diciembre de 2010.
- b) Que ingresen la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de esos bienes o derechos el porcentaje del 10 por 100.

II.1. Objeto de la Declaración Tributaria Especial

Aunque el objeto mediato de la regularización especial lo constituyan las rentas no declaradas, la Declaración Tributaria Especial no incluye rentas, sino bienes y derechos de contenido económico (incluido el dinero en efectivo) aproximándose, en cuanto a su concreto contenido, a una «pseudo declaración» por Impuesto sobre el Patrimonio, si bien sus efectos regularizadores no se producen respecto a este impuesto sino, como ya hemos señalado, al IRPF, IS o IRNR, según proceda.

Es decir, se declaran bienes o derechos, regularizándose las rentas ocultas que se presume han permitido adquirir la propiedad de tales bienes y derechos. Por explicarlo de forma sencilla, esta declaración regularizadora se basa en el mismo principio que sustenta la institución tributaria de las ganancias patrimoniales no justificadas, institución ya tradicional en nuestro Derecho Tributario patrio por prevista tanto en la imposición directa de personas físicas como de personas jurídicas, artículos 39 de la LIRPF y 134 del TRLIS, respectivamente. Es precisamente una posible aplicación futura de estas presunciones legales de existencia de rentas no declaradas –cuando la Inspección pudiera descubrir los activos ocultos– lo que se evita con la Declaración Tributaria Especial aprobada recientemente por el Gobierno y posteriormente convalidada por el Parlamento.

Así, por ejemplo, en el caso de personas físicas que declaren en el modelo 750 activos ocultos al Fisco, hay que tener presente que no pueden aplicar mínimos exentos, reducciones de la base, ni deducciones de la cuota previstas en la LIRPF, puesto que, como ya hemos señalado, su objeto inmediato son solo bienes y derechos cuyo valor de adquisición actúa como base de este gravamen especial, sin minoraciones de ningún tipo y cuya declaración supone reconocer que en ellos se han materializado o invertido esas mismas rentas no declaradas.

II.2. Periodos impositivos para los que se puede utilizar esta regularización

La Declaración Tributaria Especial solo permite regularizar rentas no declaradas y materializadas en inversiones realizadas en el ejercicio 2010 y anteriores, en el caso de IRPF, y de los periodos impositivos finalizados antes de 31 de diciembre de 2010, en el IS, salvo en el supuesto de ejercicios sociales que no coincidan con el año natural (ejercicios quebrados), en el que el plazo de materialización de la inversión se prorroga hasta el último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012.

Como ha quedado apuntado con anterioridad, en estas fechas deben haberse producido las dos circunstancias que se exigen para la regularización:

- a) Obtención de la renta opaca al Fisco.
- b) Adquisición del bien o derecho en el que se ha materializado la inversión de esa renta.

Las posibles rentas obtenidas y no declaradas con posterioridad a dichas fechas, o los bienes adquiridos con ellas, deberían regularizarse por medio de las declaraciones complementarias habituales referidas al tributo (IRPF, IS o IRNR) y periodo correspondiente, a las que se aplicarán los recargos habituales asociados al tradicional ingreso fuera de plazo [art. 27 de la Ley General Tributaria (LGT)].

En resumen, el periodo cubierto por la Declaración Tributaria Especial debe incluir los ejercicios 2008, 2009 y 2010, en el IRPF, y los periodos impositivos iniciados durante los citados ejercicios en IS e IRNR, si bien se presentará una única declaración, sin indicar en qué periodo concreto, de entre los no prescritos, se obtuvieron las rentas no declaradas que han dado lugar a la adquisición de los bienes o derechos que ahora se declaran.

En relación con la posible prescripción del derecho a liquidar, debemos comenzar aludiendo al artículo 66 a) de la LGT, que establece lo siguiente:

«Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación...»

En cuanto al inicio del cómputo de ese plazo de prescripción, el artículo 67 del mismo cuerpo legal señala:

«1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación...»

Dado que el plazo para la presentación de la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2007, en la mayoría de casos, venció el 25 de julio de 2008, el plazo de prescripción de dicho ejercicio expiró el 25 de julio de 2012; igualmente, el plazo para la presentación de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2007, venció el 30 de junio de 2008, por lo que el plazo de prescripción de dicho ejercicio expiró el 30 de junio de 2012; luego en principio, las rentas de dicho periodo 2007 ya no deberían ser objeto de regularización por estar prescrito tal periodo.

No obstante, debemos recordar lo dispuesto en el artículo 68 de la LGT, relativo a la interrupción de los plazos de prescripción:

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria...»

Así pues, siempre que haya concurrido una de las circunstancias expresadas por el mencionado artículo 68 de la LGT, el plazo de prescripción de la acción para liquidar el periodo impositivo en cuestión (por ejemplo, el 2007) habría quedado interrumpido y, al igual que subsiste el derecho de la Administración Tributaria a liquidar, podrían regularizarse con la Declaración Tributaria Especial las rentas no declaradas y no descubiertas en una hipotética comprobación administrativa anterior ya finalizada, pero que interrumpió válidamente la prescripción.

También debemos recordar, a estos efectos, que en el ámbito de las acciones desarrolladas con conocimiento formal del obligado tributario tendentes a liquidar, cabe incluir tanto las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección de los Tributos, como las actuaciones de comprobación limitada y de verificación de datos ejecutadas por los órganos de gestión. La interrupción de la prescripción será general y se producirá por la simple inclusión en el alcance de una actuación comprobadora del tributo y periodo correspondiente, aunque tal alcance de las actuaciones se haya limitado a la comprobación de alguno de los componentes o aspectos parciales de la renta del periodo en cuestión.

Cabe asimismo suscitar si la Declaración Tributaria Especial, en la medida en que su presentación implica la existencia de renta declarada en el IRPF, en el IS o en el IRNR, según corresponda, supone una acción del contribuyente conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, y como tal, interruptiva de la propia prescripción. Esta cuestión se resuelve por el Informe de la Dirección General Tributaria (DGT) de 27 de junio de 2012, de forma muy favorable a los intereses de los contribuyentes que decidan regularizar, al señalarse que la Declaración Tributaria Especial no puede entenderse «conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad». De esta manera, la presentación de la referida Declaración Tributaria Especial no interrumpe la prescripción de los periodos impositivos a los que hubiera correspondido la renta inicialmente no declarada, ejercicios que seguirán prescribiendo en sus respectivos plazos legales, por ejemplo el IRPF de 2008, salvo otras interrupciones, prescribirá el 30 de junio de 2013 y así sucesivamente.

Resta aún una cuestión más a suscitar en relación con la prescripción. El artículo 305 del Código Penal tipifica el delito fiscal más habitual en los siguientes términos:

«1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía...»

Podría plantearse la comisión de un delito contra la Hacienda Pública respecto de ejercicios anteriores a los expuestos, ya que el plazo de prescripción penal es de cinco años, plazo más dilatado, por lo tanto, que el administrativo. Por ello, siempre que existan cuotas dejadas de ingresar superiores a 120.000 euros en periodos anteriores, podría resultar procedente la regularización de tales periodos, con las limitaciones que a continuación exponremos. No obstante, a diferencia de la prescripción administrativa, que se interrumpe por el inicio de actuaciones tendentes a la regularización de la situación del obligado tributario, la prescripción penal únicamente se ve interrumpida en el caso de remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal y no solo eso, sino que además, y como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional más reciente, es necesario que haya existido una resolución judicial motivada en la que se atribuya la presunta participación de una persona determinada en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, es decir, que tenga una cierta verosimilitud. En todo caso, debe destacarse que resulta altamente improbable que la Administración Tributaria inicie actuaciones en relación con ejercicios ya prescritos (2007) a los efectos de remitir el expediente a la vía penal, pues la posible regularización en vía administrativa ya sería imposible por dicha prescripción. Innecesario es señalar además que el Ministerio Fiscal, sin la correspondiente noticia criminal proveniente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), jamás presentaría denuncia o querrela alguna, al carecer de todo conocimiento a tal fin.

II.3. Bienes y derechos a declarar

Como ya hemos adelantado, aunque la regularización afecte a rentas ocultas al Fisco, la Declaración Tributaria Especial no impone declarar tales rentas opacas, sino que lo que se declara son los bienes o derechos (incluidos, por supuesto, el dinero en efectivo o los productos financieros) adquiridos con dichas rentas. En consecuencia la regularización de rentas no declaradas se realiza de un modo indirecto presentando el modelo 750 de ingreso (anexo I de la OM) y declarando el conjunto de bienes o derechos en que se materializaron las rentas defraudadas en el modelo D-750 (anexo II de la OM). Así, el modelo D-750 por el que se realiza la regularización voluntaria recuerda más a una declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, donde se relacionan bienes y derechos que se han adquirido con rentas ocultas y que ahora voluntariamente se ponen de manifiesto, consignándolos en la Declaración Tributaria Especial por su precio de adquisición, para así sanar las rentas no declaradas que se invirtieron en la adquisición de los mismos y que de esta forma indirecta quedan plenamente regularizadas. Acogerse a la regularización voluntaria, exige facilitar a la Agencia Tributaria toda la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos en que se invirtieron las rentas ocultas. Por ejemplo, habría que indicar los productos financieros en cuestión o los números de cuenta en el extranjero donde está el dinero que se pretende regularizar.

Debe destacarse, además, que el Informe de la DGT de 27 de junio de 2012 establece ciertas limitaciones al alcance de la regularización en aquellos supuestos en los que, existiendo irregularidades que hubieran dado lugar a un menor pago de impuestos, no existieran rentas ocultas o tales rentas no se hubiesen materializado en bienes concretos. Cita como ejemplos de estos supuestos los gastos incorrectamente deducidos por amortizaciones o provisiones, rentas puestas de manifiesto por correcciones valorativas, y en general cualesquiera otras rentas que estuvieran materializadas en otros bienes o derechos distintos de los bienes ocultos no declarados. Por lo tanto, el mecanismo para la regularización voluntaria de tales errores u omisiones, seguiría siendo la declaración complementaria habitual del impuesto y periodo correspondiente, con aplicación del régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, pero nunca la presentación del modelo 750.

A pesar de lo expuesto, ni la disposición adicional primera ni la OM realizan una enumeración de los bienes o derechos a declarar, lo que resulta de todo punto lógico, ya que no existe limitación alguna por el tipo de bienes. No obstante, el modelo D-750 que se aprueba como Anexo II de la OM contiene una lista de los distintos bienes y derechos a declarar, así como los datos básicos a incluir para cada uno de ellos, que comprende:

1. Bienes inmuebles.
2. Bienes y derechos afectos a actividades económicas, excepto inmuebles.
3. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuentas.
4. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.
5. Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
6. Efectivo.
7. Restantes bienes y derechos.

II.4. Importes o bases a consignar en la declaración

Cuestión más relevante es, sin duda alguna, el importe que debe incluirse en la declaración tributaria. Tanto la disposición adicional primera como la OM prevén que, con carácter general, se declare el precio de adquisición de los bienes y derechos. Sin embargo, ninguna de las dos normas explica cómo se determina dicho valor de adquisición. La parte primera del Plan General de Contabilidad (PGC) define el precio de adquisición como el importe satisfecho o por satisfacer por la adquisición de un activo, que incluye todas las contraprestaciones futuras comprometidas derivadas de dicha adquisición y relacionadas directamente con esta, así como otros gastos accesorios que sean necesarios para la puesta en funcionamiento del activo.

A nuestro juicio, no resulta aplicable esta definición, pues lo que se está regularizando no son realmente los bienes, aunque los incluya el legislador como objeto inmediato de la declaración, sino

las rentas ocultas materializadas en esos bienes, por lo que en el precio de adquisición de la Declaración Tributaria Especial cabe incluir únicamente las cantidades ya satisfechas en los periodos no prescritos a los que podría afectar la declaración. De esta manera, las cantidades no satisfechas o aplazadas no pueden formar parte del precio de adquisición a declarar. Proponemos un ejemplo para una mejor comprensión de lo indicado. Una persona física adquirió en 2008 un inmueble en Estados Unidos por valor de 2 millones de euros, pagando en el momento de su adquisición un millón de euros y financiando el resto con un crédito concedido por una entidad financiera norteamericana. En cada uno de los años 2009, 2010, 2011 y 2012 ha satisfecho 50.000 euros por dicho préstamo. Todos estos pagos se han realizado con rentas no declaradas. El valor de adquisición comprendido en la Declaración Tributaria Especial o, dicho de otro modo, el importe de las rentas no declaradas en los periodos que pueden ser objeto de la declaración, es de 1.100.000 euros (1.000.000 de 2008, 50.000 de 2009 y 50.000 de 2010). Las rentas no declaradas en 2011 no pueden ser objeto de la Declaración Tributaria Especial y deberían regularizarse en una declaración complementaria ordinaria. Respecto a las rentas de 2012 todavía no se ha completado su devengo en el IRPF, por lo que aún no podría hablarse de rentas ocultas. No puede considerarse, evidentemente, la existencia de una renta oculta con la que se haya adquirido el bien por la parte correspondiente a la deuda aún no devuelta.

Para el caso de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda solo parcialmente con rentas no declaradas, la Declaración Tributaria Especial únicamente deberá incluir la parte del valor de adquisición que se corresponda con tales rentas no declaradas u opacas. Se incluyen en este caso, por ejemplo, los sobrepagos encubiertos o, como se suele decir en lenguaje coloquial, la parte pagada «en negro» al adquirir un bien. Aunque, como veremos, el legislador «penaliza» estos supuestos al mantener el valor fiscal del activo en el valor resultante de la parte satisfecha con rentas no ocultas.

La Declaración Tributaria Especial supone la incorporación de los bienes o derechos en los que se ha materializado la renta oculta al patrimonio «oficial» del contribuyente. Ello supone que tales bienes, que han dejado de estar «sumergidos», tengan el tratamiento fiscal normal o habitual. Por lo tanto, cuando se realice una futura transmisión de los mismos se restará el valor declarado al regularizar del valor de transmisión para calcular el beneficio o ganancia obtenida en la transmisión a gravar en ese momento y podrá aplicarse cualquier beneficio fiscal no excluido expresamente (por ejemplo, la exención por reinversión en vivienda habitual, o la deducción por reinversión en IS).

La OM se preocupa de realizar ciertas matizaciones en cuanto al valor de estos bienes:

- Los elementos patrimoniales se incorporan al patrimonio declarado por su valor histórico, correspondiente al precio de adquisición. No obstante, se limitan los efectos que puedan producirse por las diferencias entre dicho valor de adquisición y el valor de mercado que tuvieran los bienes en el momento de presentar la Declaración Tributaria Especial; así, no podrá computarse pérdida patrimonial en la enajenación por la diferencia entre ambos valores, aunque podrá existir pérdida en la enajenación por la diferencia de valor de mercado en el momento de presentar la Declaración Tributaria Especial y el valor de transmisión.
- En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada.

- Tampoco y en ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial.

La aplicación práctica de algunas de estas reglas se puede apreciar en el siguiente ejemplo: una persona física adquirió unos terrenos con rentas no declaradas por 1.000.000 de euros. Formaliza el modelo 750 y regulariza, pero el valor de mercado de ese inmueble, en el momento de presentar la declaración especial, asciende a 500.000 euros. Si posteriormente lo transmite por 600.000 euros no podrá computar una pérdida fiscal por 400.000 euros, ni ninguna otra, pues la pérdida no excede de la diferencia entre el valor de adquisición del elemento patrimonial (1.000.000 de euros) y el valor normal de mercado en el momento de presentar la declaración modelo 750 (500.000 euros). Continuando con el mismo supuesto, si se transmitiese el bien por 300.000 euros, se obtendría una pérdida económica de 700.000 euros, de la que solo podrían computarse fiscalmente 200.000 euros, que es el importe en que excede la pérdida real de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor normal de mercado en el momento de presentar la declaración (en definitiva, la pérdida ya generada antes de regularizar). Por el contrario, si el mercado se recuperase y el bien anterior se transmitiera por 1.500.000 euros, el contribuyente obtendría una ganancia real y fiscal de 500.000 euros, resultando a estos efectos irrelevante el valor de mercado del elemento patrimonial en el momento de la presentación de la Declaración Tributaria Especial.

Como ya avanzábamos, por excepción, cuando el objeto de la declaración especial son bienes o derechos cuya titularidad se corresponda solo parcialmente con rentas declaradas, dichos bienes o derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial. Es decir, por la vía de la regularización especial no se puede «actualizar» el valor de bienes que no estuvieran totalmente opacos u ocultos.

Por otro lado, aunque todas las cantidades incluidas en el valor de adquisición de un elemento patrimonial procedan de rentas ocultas, si alguna de dichas rentas proviene de un periodo prescrito y esta circunstancia pudiera acreditarse, solo debería declararse la parte del valor de adquisición que se correspondiese con aquellas rentas para las que no se hubiese consumado el beneficio de la prescripción. Imaginemos un caso concreto de cantidades invertidas en entidades de crédito (evidentemente se podría aplicar a inversiones de cualquier otro tipo). Con relación a esta cuestión, el artículo 4.2 del OM señala: «Las cantidades depositadas en cuentas (...) se declararán por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010...». Ahora bien, la DGT, en su Informe de 27 de junio de 2012, admite expresamente que si el contribuyente se encuentra en condiciones de acreditar que la titularidad de todo o parte del saldo invertido corresponde a un ejercicio ya prescrito, podrá declarar exclusivamente la parte que se corresponda con ejercicios no prescritos. Veamos un sencillo ejemplo: un obligado tributario ingresó en un ejercicio ya prescrito 500.000 euros en una cuenta bancaria en Andorra, procedentes de rentas no declaradas; posteriormente ingresó en un ejercicio no prescrito otros 400.000 euros de otra renta no declarada. Saldo total de la cuenta a 31 de diciembre de 2010: 900.000 euros. El contribuyente podrá regularizar declarando solo la parte del saldo de dicha cuenta que se corresponde con ejercicios no prescritos (en este caso, 400.000 euros). Al final, como sucede en la mayoría de los casos, nos encontraremos con un tema de prueba, siendo importantísimo reunir los elementos necesarios para demostrar qué parte de esas rentas no declaradas se obtuvieron en ejercicios ya prescritos.

Por otra parte, la Declaración Tributaria Especial permite la regularización, tanto de las rentas ocultas que posibilitaron la adquisición de un elemento patrimonial, como de los rendimientos de ese elemento que hayan quedado igualmente ocultos, siempre que unos y otros se hubiesen producido o generado en el ámbito temporal que hemos expuesto en el epígrafe II.2. anterior. El supuesto más habitual de aquello a lo que nos referimos, sería también el de cantidades depositadas en cuentas de entidades de crédito, que podrían incluir tanto la imposición inicial o las sucesivas efectuadas con fondos ocultos, como los rendimientos generados por tal cuenta y materializados en la misma, también ocultos a la Administración Tributaria española. Este supuesto puede concurrir, a la vez, con la existencia de imposiciones o incluso remuneraciones procedentes de ejercicios en los que ya ha prescrito el derecho de la Administración Tributaria española a exigir la deuda tributaria, siendo en consecuencia aplicables conjuntamente ambas reglas.

Veamos otro ejemplo numérico. Así, una persona física, titular de una cuenta corriente en el extranjero, ingresó en años anteriores ya prescritos, 6.500.000 euros, siendo el saldo total a 31 de diciembre de 2010 7.000.000 de euros. A este contribuyente le bastaría declarar la parte del saldo de dicha cuenta que se corresponde con ejercicios no prescritos de 500.000 euros y pagar un 10 por 100 de ese importe, mientras que los 6.500.000 euros restantes no tendrían que someterse a tributación. No obstante, y como ya hemos reiterado, debe tenerse presente el «riesgo» de una posible infracción penal no prescrita que pudiéramos estar poniendo de manifiesto, dado lo elevado de las cuantías que hemos reflejado en nuestro ejemplo, cuestión a la que luego me referiré.

El Informe de la DGT de 27 de junio de 2012 permite también que se declare un saldo en cuenta corriente superior al existente a 31 de diciembre de 2010, que se corresponda con rentas ocultas que estuvieron en dichas cuentas y que, en parte, hayan sido consumidas. Resulta lógica esta previsión, pues al fin y al cabo, el objeto último de la regularización son las rentas ocultas y no los bienes, y de esta forma queda reconocido que existieron tales rentas y que se han regularizado plenamente. Un supuesto prototípico de estos casos sería el siguiente: un obligado tributario ingresó en una cuenta de entidad de crédito extranjera 5.000.000 de euros procedentes de una venta no declarada; a 31 de diciembre de 2010 tenía un saldo de 5,5 millones de euros (consecuencia de la percepción de unos intereses de 500.000 euros). Debería presentar la declaración tributaria por dicho importe (5,5 millones de euros). La regularización alcanzaría a las rentas no declaradas originariamente (5.000.000) y a los rendimientos generados por la cuenta (500.000 euros). Pero si se hubiera producido una retirada de fondos de dicha cuenta con posterioridad a la percepción de los intereses, imaginemos que por importe de 300.000 euros, el saldo a 31 de diciembre de 2010 sería de 5.200.000 euros. En este caso, se podría presentar la declaración especial por el saldo anterior y superior (el previo a la retirada de fondos) por importe de 5.500.000 euros, lo que posibilitaría la regularización completa de las rentas ocultadas por el contribuyente.

En este mismo informe, la DGT también trata el tema de la cuantificación de los saldos existentes en cuentas bancarias cuando hayan existido ingresos y retiradas de fondos de tales cuentas, tanto en periodos prescritos como no prescritos. Así, según la DGT, en el supuesto de que se hubieran efectuado en ejercicios no prescritos nuevas imposiciones en la cuenta y retiradas de fondos, no puede entenderse que la totalidad del saldo de la cuenta a la finalización del último ejercicio prescrito se encuentra igualmente incorporado en el saldo de la misma a 31 de diciembre de 2010, teniendo en cuenta, en particular, que las retiradas de fondos efectuadas en ejercicios no prescritos minoran en

primer lugar el saldo procedente de ejercicios prescritos. La DGT se decanta, pues, por la aplicación de una especie de criterio FIFO, que aclara con el siguiente ejemplo que reproducimos literalmente:

«De esta manera, en el caso de una cuenta cuyo saldo en el último ejercicio prescrito era de 500.000 euros y en la que en 2009 se ha ingresado una renta no declarada de 300.000 euros y posteriormente se ha efectuado una retirada de fondos para fines particulares por importe de 100.000 euros, el contribuyente podrá declarar la parte del saldo de la misma que se corresponda con ejercicios no prescritos (en este caso, 300.000 euros, ya que se entiende que 400.000 euros del saldo final proceden de ejercicios prescritos).»

II.5. La titularidad de los bienes y derechos a regularizar

Uno de los problemas fundamentales que se acometía con esta regularización tributaria especial era la acreditación de la titularidad de los bienes y derechos. No en vano, en el ámbito de la inversión financiera internacional, resulta bastante habitual que la identidad del inversor real quede más o menos difuminada a través de contratos basados en el concepto de la fiducia, donde una persona o entidad interpuesta permite ocultar a los titulares reales de las inversiones que detentan el verdadero control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administran o distribuyen los fondos de múltiples inversores. Esta situación –inicialmente no contemplada por la redacción original de la disp. adic. primera, que se limitaba a señalar que la propiedad podía acreditarse de cualquier modo admitido en Derecho– ha sido regulada por la disposición final tercera del Real Decreto-Ley 19/2012, de Medidas Urgentes de Liberalización del Comercio y de Determinados Servicios, incorporando un nuevo apartado a la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

Así, la declaración regularizadora debe ser acometida por el titular de los bienes, persona que, en principio, coincide con el titular jurídico, pero si no es así puede regularizar el titular real (hasta ahora oculto) siempre que llegue a ser titular jurídico antes de 31 de diciembre de 2013. También ha sido explicitado este criterio por la DGT en su Informe de 27 de junio de 2012, admitiendo la presentación de la declaración especial (modelo 750) por persona que en ese momento aún no sea el titular jurídico de los bienes o derechos objeto de la misma (titular real no coincidente con el titular formal).

La Orden HAP/1182/2012 aclara este concepto de «titular real» como persona distinta del titular jurídico aparente, señalando que «se considerarán titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos».

A este respecto, el Informe de la DGT de 27 de junio de 2012 contiene el siguiente ejemplo: cuatro socios con el 25 por 100 cada uno de ellos son titulares de una sociedad interpuesta en el extranjero que es titular formal de unos bienes inmuebles. En este caso podrán presentar la Declaración Tributaria Especial cada uno de ellos, como titulares reales de las inversiones, reconociendo el 25 por 100 de las mismas que individualmente les corresponde, siempre y cuando se conviertan en los titulares jurídicos de esas inversiones antes de 31 de diciembre de 2013.

Evidentemente la conclusión de la DGT descansa en la idea de que el contrato de sociedad es una pura simulación que debe desmantelarse, pues de existir la voluntad real de constituir la sociedad en el extranjero, se podría considerar que el elemento oculto a regularizar no son los bienes inmuebles pertenecientes a la compañía en cuestión, sino las acciones o participaciones en el capital de la propia entidad, que deberían declararse por su propio valor de adquisición por los socios que las hubieran adquirido con rentas ocultas.

II.6. La declaración del dinero en efectivo

Una de las principales preocupaciones que se suscitó tras la promulgación del Real Decreto-Ley 12/2012 fue la posibilidad de regularizar el dinero mantenido en efectivo por sus titulares, por ejemplo, en cajas fuertes, ante la prácticamente imposible demostración de su procedencia y, consecuentemente, de su fecha de adquisición. El apartado 4 del artículo 3 de la Orden HAP/1182/2012 ha venido a dar solución a este problema, con la siguiente sencilla regulación:

«La titularidad de los bienes o derechos, así como su fecha de adquisición podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. En particular, tratándose de dinero en efectivo será suficiente la manifestación, a través del modelo 750, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración se hubiera depositado en una cuenta titularidad del declarante en entidad de crédito en España, en otro Estado de la UE, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo con convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.»

Con esta simple manifestación en el modelo 750 —en la que un contribuyente dice ser titular de una determinada cantidad de dinero en efectivo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, dinero que podría haber estado incluso «debajo del colchón»— y con su ingreso en una cuenta bancaria en España o en el extranjero, se consiguen los efectos previstos para la Declaración Tributaria Especial y se regularizan rentas no declaradas obtenidas con anterioridad a dicha fecha. Es más, ni siquiera es necesario que el dinero se deposite en una entidad financiera en España, pudiendo permanecer en otros países que ofrezcan una seguridad mayor para el inversor, dadas las graves inestabilidades que afectan a la economía española.

Debe, no obstante, destacarse, tal y como señala el Informe de la DGT de 27 de junio de 2012, que en todo caso las rentas a regularizar son las incluidas en el ámbito de la disposición adicional primera, es decir, que deben haberse obtenido antes de 31 de diciembre de 2010, aunque su ingreso en las cuentas bancarias se produzca en 2012 (como acabamos de ver, solo se exige que el depósito se haya realizado en un momento anterior a la presentación de la Declaración Tributaria Especial). Con ello se pretende aclarar que la mera declaración permitiría la regularización de tales fondos, por ser de prueba imposible su fecha de procedencia, pero lo que no permitirá, en ningún caso, es justificar las rentas de periodos posteriores, por ejemplo de 2011, que nunca pueden estar incluidas en la regularización. Por lo tanto, si en una posible inspección posterior la Administración reuniera pruebas que le permitieran descubrir unas rentas obtenidas en 2011, no se podría invocar que la renta ocultada se regularizó en la Declaración Tributaria Especial al hacer aflorar el dinero en efectivo.

II.7. La cuota resultante de la regularización y su ingreso

El ingreso a realizar por la Declaración Tributaria Especial es de un 10 por 100 del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos ocultos en los que se hubiesen invertido las rentas no declaradas. Las cantidades ingresadas tienen el concepto de cuota del IRPF, IS o IRNR, a pesar de que no se identifique el periodo concreto al que corresponden. Evidentemente, esta regularización especial supone un clarísimo beneficio tributario, en la medida en que el único mecanismo de regularización voluntaria de rentas no declaradas existente en nuestra legislación es la declaración extemporánea, cuando no exista requerimiento administrativo previo, con el devengo de los recargos contemplados en el artículo 27 de la LGT. Para la aplicación del mismo se exige la presentación de una declaración normal del periodo al que correspondan las rentas, lo que comporta una obligación de pago de hasta el 43 por 100 en el IRPF (nos referimos a los tipos de 2010, no a los vigentes) y de un 30 por 100 (con carácter general) en el IS y en el IRNR si pensamos en establecimientos permanentes, devengándose además un recargo, cuyo importe es variable del 5, 10, 15 o 20 por 100 según que el tiempo de retraso no sea superior a 3, 6 o 12 meses, o que sea superior a 12 meses, respectivamente. Además, si fuera de aplicación el recargo del 20 por 100, por exceder el retraso de 12 meses, también se exigirán intereses de demora. En todo caso, la aplicación del recargo excluiría la sanción.

La única desventaja que presenta la Declaración Tributaria Especial frente a la regularización voluntaria habitual contemplada en la LGT es que indefectiblemente tiene que realizarse el ingreso de la cuota resultante de la misma. El Informe de la DGT de 27 de junio de 2012 advierte expresamente sobre la imposibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento del importe resultante de la Declaración Tributaria Especial, puesto que la disposición adicional primera establece que las personas que se acojan a la regularización voluntaria «deberán» ingresar la cuantía resultante, por lo que no resulta de aplicación el aplazamiento o fraccionamiento previsto en la normativa general de la LGT, aunque se ofrezcan avales bancarios u otras garantías.

A diferencia de este régimen especial, en la regularización habitual prevista en el artículo 27 de la LGT si no se ingresa la deuda al presentar la declaración extemporánea, se liquida el recargo procedente y, en su caso, los intereses de demora y, además, a salvo de posibles solicitudes de aplazamiento, se inicia el periodo ejecutivo o de apremio, por lo que también se exigirán los recargos del periodo ejecutivo procedentes, pero en ningún caso se invalida la declaración presentada y la regularización realizada, que se considera a todos los efectos como válida.

II.8. La regularización y las posibles responsabilidades derivadas de la falta de declaración de las rentas ocultadas

La disposición adicional primera que aprueba la regularización voluntaria especial señala expresamente que la presentación de esta declaración especial determinará la inexigibilidad de sanciones, intereses ni recargos. Por lo tanto, las responsabilidades administrativas generadas por la falta de declaración inicial de las rentas ocultadas en los periodos impositivos correspondientes, quedan extinguidas con la regularización voluntaria realizada al declarar, a través del modelo 750, los

bienes en los que se han invertido dichas rentas. Y, como ya sabemos, esta regularización implica mucho más, pues tampoco pueden exigirse al contribuyente que hubiese regularizado las cuotas inicialmente devengadas y los intereses de demora correspondientes desde el momento del incumplimiento inicial de una obligación tributaria ya extinta gracias a la regularización. Del precepto citado se desprende con claridad, tal y como ya hemos destacado, que el importe declarado por el contribuyente como valor de adquisición de esos bienes o derechos tiene la consideración de renta declarada, por lo que esos fondos, bienes o derechos, han dejado de ser activos ocultos u opacos y ahora son activos «legales» adquiridos con rentas ya declaradas.

Esto último equivale a decir que ya no se pueden imputar a los contribuyentes, que han regularizados, ganancias patrimoniales no justificadas por el descubrimiento de esos bienes o derechos que han dejado de estar ocultos, precisamente porque el contribuyente los ha puesto en conocimiento de la Administración Tributaria voluntariamente y ha pagado sus impuestos por el sistema especial que el legislador le ha ofrecido a tal fin.

Insistimos en que ya no existe una cuota defraudada dejada de ingresar, imprescindible para que se pueda dictar una liquidación administrativa que exija su ingreso, puesto que el contribuyente ha pagado sus impuestos acogiéndose a esta vía favorable que es la regularización voluntaria al tipo especial del 10 por 100.

Se ha suscitado por diversos autores si la regularización especial permite, no obstante, que sigan exigiéndose responsabilidades penales por las rentas que se dejaron de ingresar y que dieron lugar a la adquisición de los activos ocultos. La razón que más frecuentemente se esgrime es que la regulación de las responsabilidades penales está reservada a ley orgánica, por lo que es claro que un decreto-ley no puede reformar el Código Penal, ni incidir en materia penal. Partiendo de esta idea, se han puesto de manifiesto ciertas reticencias a la regularización. Pero antes de abordar nuestra opinión sobre este aspecto de la regularización, debemos empezar recordando que los delitos contra la Hacienda Pública exigen para su comisión que la cuota defraudada por cada periodo impositivo anual supere los 120.000 euros. Si la cuota anual defraudada individualmente por tributo y año fuera inferior a esos 120.000 euros, no se habría cometido delito alguno. Partiendo de lo anterior, a nuestro juicio, que el legislador haya ratificado de forma expresa que la renta con la que se adquirieron los bienes objeto de la Declaración Tributaria Especial es renta declarada, cierra no solo la responsabilidad administrativa, sino también la penal, pues si bien es verdad que la reserva de ley orgánica impide al decreto-ley la regulación del ilícito penal, no es menos cierto que el artículo 305 del Código Penal, al definir el tipo penal del delito contra la Hacienda Pública, hace una remisión total a favor de la norma tributaria para cuantificar la cuota dejada de ingresar (tipo penal en blanco), siendo por tanto esta la que debe servir para determinar o cuantificar cuál sea el importe dejado de ingresar, y la disposición adicional primera señala de una forma meridianamente clara que las rentas con cargo a las cuales se hayan adquirido los bienes incluidos en la Declaración Tributaria Especial ya son rentas perfectamente declaradas en el IRPF, IS o IRNR, según corresponda a la condición y residencia del sujeto pasivo. Por lo tanto, no existiendo ya cuota dejada de ingresar por expresa disposición legal, tampoco podría haberse incurrido en la comisión de delito alguno (*Roma locuta, causa finita*).

Por ello, frente a esas posiciones reticentes y un tanto agoreras, queremos dejar constancia de nuestra opinión mucho más favorable a la oportunidad que se ha brindado a aquellos contribuyentes

incumplidores que deseen «legalizar» fondos o bienes que habían venido manteniéndose ocultos. La voluntad del Gobierno y del Parlamento es clara y pretende que la regularización extraordinaria sea un éxito y permita obtener la mayor recaudación posible (se habla de más de 2.500 millones de euros, lo que supondría la regularización de bienes ocultos por más de 25.000 millones de euros), posibilitando además que se afloren recursos monetarios ociosos o invertidos en el extranjero y que puedan ser libremente repatriados y puestos en circulación en los mercados financieros españoles, invirtiéndose en la maltrecha economía española. No obstante, y como ya ha quedado dicho, la repatriación de los fondos no es necesaria para regularizar, puesto que se puede materializar esta y seguir manteniendo los fondos, ahora ya legales y declarados, en el extranjero.

Además, con el fin de clarificar aún más las consecuencias que una hipotética regularización voluntaria del contribuyente produciría en relación a las posibles responsabilidades penales, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, también ha incorporado a nuestro ordenamiento jurídico (nuevo art. 180.2 de la LGT) una mención expresa: si el obligado tributario, antes de recibir la notificación del inicio de actuaciones administrativas de comprobación o investigación, regulariza su situación corrigiendo los incumplimientos tributarios inicialmente cometidos, mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria correspondiente (en nuestro caso la deuda sería el 10%), esta regularización espontánea le exoneraría de toda responsabilidad infractora, y la Administración, aunque podría iniciar un futuro procedimiento administrativo, no tendría ya que pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal, puesto que las posibles defraudaciones ya habrían sido corregidas, extinguiéndose así también, y a su vez, toda responsabilidad penal.

II.9. Plazo para la regularización

A salvo de posibles prórrogas, no previstas legalmente en la actualidad, el plazo para la presentación de la Declaración Tributaria Especial termina el 30 de noviembre de 2012. Antes de esta fecha, debe presentarse el modelo 750 y realizar el pago del 10 por 100 del valor de adquisición de los bienes y derechos que se declaren y que hubieran sido adquiridos con las rentas que se quieren regularizar.

II.10. La Declaración Tributaria Especial y sus consecuencias en otros tributos

Tal y como resulta de su propio tenor literal, la Declaración Tributaria Especial supone que la cantidad pagada por la misma, se considere cuota satisfecha a efectos del IRPF, IS o del IRNR según las características del declarante. No extiende sus efectos, sin embargo, a otros tributos distintos de los anteriormente citados. Pero precisamente por ello, una cuestión que frecuentemente se ha puesto de manifiesto en relación con esta previsión es la existencia de posibles consecuencias que pudiera tener esta falta de efectos en otros tributos, particularmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Me explico. Imaginemos un profesional que presenta la Declaración Tributaria Especial, declarando dinero en efectivo o ser propietario de un bien adquirido con rentas ocultas. Si no se prueba otro origen diferente (como, por ejemplo, la venta de un inmueble no declarada), lo lógico y normal sería presuponer que tales rentas ocultas provienen del ejercicio de su propia actividad económica. En ese

caso, si bien la declaración supone la regularización a efectos de la imposición directa, carece de efectos en el IVA, tributo que normalmente grava también las operaciones realizadas en el ejercicio de la actividad profesional (análogas consideraciones podrían verse para una actividad empresarial, por ejemplo, el empresario dedicado a la explotación de máquinas expendedoras de alimentos y bebidas que declara tan solo un porcentaje de las mismas). Existe el riesgo, por tanto, de que la declaración sirva a la Administración para regularizar la situación del obligado en este último tributo y, sobre todo, para evidenciar la cartografía de sus reales posibilidades de evasión, tanto pretéritas como futuras.

El riesgo existe, y si lo ignorásemos estaríamos omitiendo un aspecto fundamental del problema. No obstante, no debemos magnificar este peligro y mucho menos agigantarlo. La razón principal que atenúa el riesgo, a nuestro juicio, es la inexistencia de una regla equiparable a la de los incrementos no justificados de patrimonio en el IVA. El descubrimiento de un bien o derecho oculto no permite en este impuesto considerar automáticamente que existen unas cuotas de IVA devengadas y no declaradas, sino que el incremento de estas sobre las declaradas por el sujeto pasivo, sigue exigiendo un esfuerzo probatorio, por parte de la AEAT, para demostrar el origen de tales cuotas de IVA ocultas, que no puede ampararse exclusivamente en la mera suposición o conjetura de que si se defraudó en el seno del IRPF, se hizo lo propio en el IVA. Además, se plantearía también la duda acerca del periodo impositivo de IVA a que se refieren esas cuotas supuestamente asociadas a las rentas regularizadas. Y en tal sentido, poco ayudará a probar el supuesto devengo de cuotas de IVA el contenido concreto de la Declaración Tributaria Especial que, como hemos dicho, no identifica rentas, sino bienes; que nunca indica el origen de las rentas, y ni siquiera relaciona esos bienes con periodos impositivos concretos (se refiere a todos aquellos periodos no prescritos) en los que pudieron ponerse de manifiesto tales rentas.

Resta a pesar de ello un riesgo relativo que no es otro que una hipotética conducta «corsaria» de la Inspección. Esta calificación de algunas de esas actuaciones administrativas desviadas, no es nuestra, sino de una persona con mayor conocimiento que el nuestro de la metodología de trabajo y de la práctica de los funcionarios. Me refiero al antiguo Director General de la Agencia Tributaria, don Ignacio RUIZ-JARABO COLOMER en su libro *Estado Fiscal y Democracia (La Agencia Tributaria en perspectiva*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2010, 127 págs.). Alude el ex Director General de la AEAT a aquellos casos en los que el funcionario actúa en defensa de la Hacienda Pública, incluso donde el legislador no ha querido que se actúe. Así, resulta al menos imaginable que en su interpretación particular de la normativa vigente, un funcionario entienda que la Declaración Tributaria Especial, en las condiciones que reflejábamos con anterioridad, habilita a acudir a la estimación indirecta de las bases imposables en otros impuestos (el IVA, por ejemplo) apoyándose en el artículo 53 de la LGT, al señalar que «el método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: (...) c. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales»; habiendo sido desarrollado este precepto por el artículo 193 del RGAT, que incluye como circunstancia acreditativa de la existencia de incumplimiento sustancial de la obligación contable el siguiente supuesto: «Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos».

En mi modesta opinión este riesgo es mayor para las personas jurídicas (en las que la obligación contable comprende el conjunto de su patrimonio, esté o no destinado a las propias actividades económicas) que para las personas físicas (ya que las obligaciones contables o registrales en este caso solo alcanzan a los bienes afectos a la actividad económica, que no serán generalmente los activos

ocultos, sin que sea necesario registrar contablemente los bienes del patrimonio particular no afectos, ni siquiera aunque hayan sido adquiridos con las rentas obtenidas en la actividad).

En resumen, la posibilidad expuesta nos parece fruto de una interpretación forzada y guiada de un espíritu más propio de un «justiciero del oeste» que de un empleado público obligado a aceptar que la voluntad rotunda y expresa del Legislador ha sido aprobar esta forma especial de regularizar y cumplir con las obligaciones tributarias pendientes, guste o no a las asociaciones profesionales de Inspectores y Técnicos de Hacienda. Es más, la voluntad del Ministerio está clara y así se desprende con rotundidad de la simple lectura de la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, cuyo artículo 6.2 establece:

«2. La presentación de la declaración especial y la realización del ingreso correspondiente no tendrá efecto alguno en relación con otros impuestos distintos de los citados en el apartado 1 anterior.»

Por lo tanto, los datos incluidos en la declaración modelo 750 solo tienen efectos en IRPF, IS, o IRNR, por lo que ni siquiera podrían utilizarse los hechos reconocidos en esa declaración especial como indicio probatorio a efectos de liquidar cualquier otro tributo. Así pues, la acreditación de la existencia de cualquier cuota defraudada en un impuesto como el IVA, exige, por parte de la Inspección, el mismo esfuerzo probatorio que se necesitaría si no se hubiese presentado tal Declaración Tributaria Especial. O dicho de otra forma, a efectos del IVA o de cualquier otro tributo, la Inspección debería considerar que la Declaración Tributaria Especial nunca existió.

II.11. La regularización especial y las futuras comprobaciones tributarias

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 contiene sendas previsiones en relación con la Declaración Tributaria Especial y la comprobación tributaria. En primer lugar, establece la improcedencia de la comprobación aislada de dicha declaración especial, ya que, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria concreta, ni tan siquiera de carácter informativo. Las comprobaciones administrativas deben desarrollarse sobre una obligación tributaria concreta, determinada por conceptos tributarios específicos (IRPF, IS, IRNR) con indicación precisa del periodo impositivo que corresponda. Sin embargo, y como ya hemos tenido ocasión de comentar reiteradamente, esta declaración especial no se refiere a ningún periodo en particular. Ello no obsta a que cuando se inicie la comprobación de un determinado concepto tributario (IRPF, IS o IRNR) y periodo, poniéndose de manifiesto rentas o bienes o derechos no declarados, el obligado tributario pueda justificar unas y otros mediante su invocación a la correspondiente Declaración Tributaria Especial regularizadora, presentada antes del inicio de la comprobación administrativa.

Por otro lado, no se permite presentar la Declaración Tributaria Especial cuando se haya iniciado un procedimiento de comprobación o investigación que incluya en su alcance las obligaciones que se pueden regularizar por la misma. No obstante, podrá presentarse esa Declaración Tributaria Especial cuando la actuación de comprobación hubiese ya finalizado, siempre y cuando esta hubiese tenido alcance parcial y en la misma no hubiesen sido objeto de regularización los elementos de la

obligación tributaria en relación con los cuales debería surtir efectos dicha regularización especial. En otro caso, carecería totalmente de sentido la Declaración Tributaria Especial, ya que si la comprobación hubiese sido de alcance general y no se hubiese regularizado la renta oculta (por el efecto de cierre que tiene una liquidación definitiva de alcance general) no podría volverse a comprobar al obligado en cuestión, careciendo en consecuencia de propósito la regularización especial de lo ya no comprobable; y si siendo el alcance de la comprobación parcial se hubiesen regularizado las rentas no declaradas, de nuevo no existiría ya nada a regularizar.

Se ha suscitado, finalmente, y a ello hemos aludido con anterioridad, si la presentación de la Declaración Tributaria Especial no constituirá un indicio a utilizar por la Inspección para planificar sus futuras actuaciones inspectoras. Nada concreto podemos contestar a esta cuestión, y quien lo haga estará jugando un tanto a las artes adivinatorias. Cierto es que cualquier asesor versado o acostumbrado a la forma de actuación de la Administración Tributaria advertirá que parece no solo un supuesto verosímil, sino incluso hasta una conducta más o menos previsible o esperable. Aún así, la experiencia parece aconsejar que esta circunstancia será más residual de lo que en un principio pudiera pensarse. No en vano, tengo para mí que la mayoría del dinero que se pueda regularizar, pertenece a un tipo de negocios que nuestro país no va a ver con tanto vigor en muchísimo tiempo, tras la explosión de la conocida burbuja inmobiliaria, y que algunas de las personas que pretendan regularizar, en una gran medida, ya no operan en el mercado al menos con los volúmenes de actividad que dieron lugar a la cantidad de activos ocultos que se pretenden aflorar. Es decir, aunque la Administración tuviera la tentación de utilizar estos datos, son variables que ahora mismo ya no reflejan la actividad económica española. Como suele decirse a la hora de comercializar los productos financieros, rentabilidades pasadas nunca presuponen rentabilidades futuras.

Pero precisamente por estas mismas circunstancias, la regularización podría ser algo más arriesgada para un empresario o profesional que mantenga los mismos niveles de actividad —una actividad no relacionada directamente con la promoción o construcción— y que no esté decidido a modificar el comportamiento que le ha llevado a acumular esos fondos o activos ocultos. El problema, sin embargo, no se presenta irresoluble. Si existe la preocupación de llamar la atención sobre una concreta empresa por la regularización de un capital en efectivo mediante la presentación del modelo 750, hay que recordar que la misma puede realizarla una persona distinta de la propia sociedad, toda vez que el dinero en efectivo es un bien fungible cuya propiedad muchas veces cambia por su mera entrega física. Obviamente, si existiese riesgo de que las ventas no declaradas por esta sociedad en años no prescritos fuesen descubiertas, sería muy recomendable que la regularización sí se hiciera directamente por la misma sociedad.

Pero habría que analizar cada caso en particular. Por ejemplo, en el caso del dinero en efectivo ya «antiguo», en el que el problema está en que no se puede demostrar su origen remoto en años ya prescritos, pero del que tampoco resulta posible que la Inspección demuestre que se ha obtenido a través de la actividad económica actual de la sociedad o empresa, podría ser más adecuado que regularizase una persona física como titular de esos fondos, puesto que, conforme a lo ya comentado, el procedimiento es tan sencillo como depositar los fondos que se afloran en una cuenta bancaria y presentar la Declaración Tributaria Especial por parte de dicha persona física. Esta actuación, permitida expresamente por la norma, no refleja más que una realidad económica: la sociedad pudo obtener unos beneficios años atrás (en ocasiones esto es indemostrable) pero el socio se apropió de

esos beneficios (también indemostrable o de difícil prueba) que ahora se regularizan. Esta declaración estaría ya regularizando el IRPF no declarado por los rendimientos de capital o dividendos encubiertos recibidos de la empresa que un día se pudieran descubrir por la Inspección. Obviamente, no se estaría regularizando el IS de la empresa, pero sucede que en ese tributo ya no habría nada que regularizar, pues los beneficios se obtuvieron en años prescritos.

Incluso cuando el dinero quiera reinvertirse en la empresa –y se decida regularizar mediante declaración de una persona física que nunca reconocerá expresamente que la sociedad ocultó ingresos–, esos fondos se podrían aportar a la empresa, sin coste fiscal alguno, por la vía de la ampliación de capital o a través de la constitución de una nueva sociedad, actuaciones que además incrementarían el valor de adquisición de la participación en el capital de la sociedad limitada o sociedad anónima, a los efectos de futuras transmisiones. Es más, la ocasión facilita también el cambio de generación en el control de la empresa familiar. Así, si quien regulariza no es el empresario propietario mayoritario del capital de la empresa sino, por ejemplo, un hijo que aflora el dinero en efectivo y luego lo invierte en la sociedad, va a ser imposible presumir que existió una donación encubierta (recordemos que hablamos de dinero opaco o en billetes de alto valor facial), con el efecto añadido de que la distancia entre la empresa a la que le preocupa ser inspeccionada y la persona que regulariza, es mayor.

Por otro lado, la selección de los contribuyentes a comprobar por parte de la AEAT sigue siendo uno de los puntos oscuros en la aplicación práctica de nuestro sistema fiscal, donde nunca se sabe a quién le va a tocar esa «anti lotería» que implica la obligación de soportar una inspección tributaria. Es más, una hipotética selección masiva para ser inspeccionados de todos aquellos contribuyentes que hubiesen regularizado y de sus sociedades vinculadas, nos parece un actuación absolutamente desleal por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y del propio Gobierno, que primero invita o llama a la regularización de un dinero que puede llevar décadas oculto, y ahora resulta especialmente necesario para el Estado y la economía española en su conjunto, y paralelamente utiliza esa regularización voluntaria como una trampa para incautos dirigida a identificar a posibles defraudadores susceptibles de comprobación. Recordemos, de nuevo, que la regularización voluntaria no deja de ser la «afloración a la economía legal» de bienes o derechos ocultos al Fisco y de los que la Inspección ha demostrado también durante décadas su escasísima eficacia en cuanto a su investigación y descubrimiento. Estamos hablando de dinero negro que según parece también ha visto ralentizada su hasta hace pocos años frenética circulación, por la paralización actual de la economía española y de su sector estrella, pero que está guardado a buen recaudo y cuya regularización es también una forma de ayudar a la recuperación económica, no implicando reconocer que se ha ganado u obtenido de una forma concreta o determinada.

III. LA CONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO-LEY 12/2012. CONSECUENCIAS DE UNA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA LEGAL QUE HA APROBADO LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA ESPECIAL

Es de conocimiento público que el Grupo Parlamentario Socialista ha planteado recurso de inconstitucionalidad contra la disposición adicional del Decreto-Ley 12/2012 que aprobó la regularización tributaria a través de la Declaración Tributaria Especial que estamos analizando. En tal sentido, se ha difundido por los medios de comunicación que afamados despachos profesionales y

determinados colectivos de prestigiosos profesionales del Derecho Tributario, no recomiendan acogerse a la regularización ante la incertidumbre sobre la propia constitucionalidad de la norma.

III.1. La posible inconstitucionalidad del Decreto-Ley 12/2012

Los principales argumentos en contra de la constitucionalidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 se centran precisamente en el hecho de que formalmente ha sido aprobada por un decreto-ley. Se invoca así la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 182/1997, de 28 de octubre de 1997 (NFJ005623), del Pleno del Alto Tribunal que resuelve los recursos de inconstitucionalidad n.º 2548/1992 y 553/1993 (acumulados). Para comprender mejor el sentido de la STC que acabamos de mencionar y haciendo un poco de historia tributaria, recordemos que allá por el año 1992, también ante una grave situación de déficit público, se aprobó por parte del Grupo Socialista, y ya iniciado el periodo impositivo, una importante y generalizada subida de las escalas que contenían los tipos de gravamen del IRPF, incremento impositivo aplicable para ese mismo periodo impositivo 1992 que ya estaba en curso. La aprobación de esta medida también se hizo por medio de real decreto-ley (RDL 5/1992). En aquel entonces, fue el Grupo Parlamentario Popular el que presentó dicho recurso de inconstitucionalidad.

El Abogado del Estado, en defensa de la constitucionalidad del citado real decreto-ley, argumentó la gran «desviación» respecto de lo presupuestado, por: «... no ser producto de un momento determinado, sino fruto de una acumulación de circunstancias económicas adversas, viene a achacarse al empeoramiento de la "situación internacional", a la consiguiente desaceleración de la actividad económica y a la paulatina reducción de nuestro crecimiento económico, a consecuencia de lo cual "los ingresos se reducían al disminuir la actividad y los gastos se incrementaban"». Ciertamente, la música nos resulta familiar.

El TC, en su Sentencia 182/1997, entre otras cuestiones señaló lo siguiente:

«Conforme a la propia literalidad del artículo 31.1 de la CE queda claro, pues, que el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni a aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo. Lo que no significa otra cosa que dar cumplimiento a la finalidad última del límite constitucional de asegurar el principio democrático y la supremacía financiera de las Cortes mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario, de modo que "la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes", como se afirmó en la STC 19/1987, fundamento jurídico 4.º. De manera que vulnerará el artículo 86 de la CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario...»

Partiendo de esta idea, el TC declaró la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 5/1992 por haber elevado los tipos impositivos del IRPF habiendo vulnerado el límite material aplicable a los decretos-leyes (art. 86 CE) por afectar al deber constitucional de contribuir. El juicio de inconstitucionalidad se fundamentaba también en otro hecho: que se trataba de una elevación general de los

tipos de IRPF valorable a la luz del carácter primordial o básico de este impuesto dentro de nuestro sistema tributario, como elemento fundamental de reparto de la carga fiscal u obligación de contribuir, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, es decir, de los principios de justicia tributaria establecidos por el artículo 31.1 de la Constitución Española (CE).

Se nos plantea aquí la interrogante relativa a si el «calado» de la medida actualmente aprobada que admite la posibilidad de la regularización voluntaria especial y que el TC debe enjuiciar, aunque afecte tanto a personas físicas como jurídicas, será valorado como suficiente para concluir que se trata de una modificación sustancial de los derechos y obligaciones de todos los contribuyentes en el conjunto de nuestro sistema tributario, tanto más cuando se trata de una norma excepcional, de aplicación temporal muy limitada (hasta 30 de noviembre de 2012), que afectará a un número muy reducido de contribuyentes, por lo que la conclusión final sobre una posible inconstitucionalidad puede resultar un tanto incierta. También hay que recordar aquí que, en esta misma Sentencia 182/1997, el TC consideró constitucional la Ley 28/1992 que convalidó la misma elevación de las escalas de IRPF para el año 1992 aunque había sido aprobada en un momento en el que el periodo impositivo del IRPF ya estaba muy avanzado (el cambio normativo se produjo el día 24 de noviembre), pero aún no había llegado a concluir. Por ello, dejando a salvo posibles devengos anticipados del tributo, la sentencia admitió esta retroactividad parcial de la Ley 28/1992 que aunque se aplicó a la renta de todo el año, se aprobó en noviembre y, por tanto, entró en vigor antes de que a 31 de diciembre de 1992 se hubiera producido el devengo del impuesto. Por consiguiente, esta misma STC nos está ya mostrando bien a las claras las amplias posibilidades que tiene abiertas el Gobierno y el Parlamento de la Nación para evitar una supuesta inconstitucionalidad de la actual norma de aprobación de la regularización, y que no dudamos utilizará de considerarlo necesario.

Así, para aumentar las posibilidades de éxito recaudatorio de la medida –pues como se suele decir el dinero es temeroso– se podría reforzar la seguridad jurídica de los candidatos a regularizar (siempre preocupados por el incierto resultado del recurso de inconstitucionalidad interpuesto), tramitando una ley formal, mediante el procedimiento de urgencia. Ley que iría dirigida a ratificar la regularización ya aprobada por el real decreto-ley. Esta convalidación por ley formal la consideramos válida incluso si tal ley se aprobara después de noviembre y una vez los contribuyentes ya hubieran presentado sus declaraciones regularizadoras, pues el mismo TC reconoce la aplicación retroactiva, con determinadas matizaciones, de las leyes tributarias. Igualmente la medida «sanadora» se podría incorporar en las disposiciones adicionales de cualquier otra ley ordinaria en fase de tramitación parlamentaria.

Predecir decisiones de los Tribunales y más del TC siempre es arriesgado, pero existen otros razonamientos en defensa de la constitucionalidad de la medida que sin duda también serán valorados por el máximo intérprete de la Carta Magna. Por todo esto, es asimismo importante recordar que la posible inconstitucionalidad en este momento no deja de ser una mera hipótesis que aún no se ha producido, ni existe la certeza de que pueda verificarse en un futuro.

III.2. Argumentos que podrían defender la constitucionalidad del Decreto-Ley 12/2012

Es evidente que el Servicio Jurídico del Estado defenderá la constitucionalidad de la norma con los argumentos que entienda más convenientes. Al abajo firmante se le ocurren modestamente los siguientes:

- Como ya hemos señalado, se puede argumentar el carácter no sustancial de la medida respecto del sistema tributario en su conjunto.
- Otros muchos países de la Unión Europea han aprobado regularizaciones tributarias, más o menos próximas a la española. Incluso la OCDE ha recomendado abiertamente medidas de este tipo¹.
- La regularización aprobada no es discriminatoria, en cuanto está abierta a cualquier contribuyente. Toda persona que, por ejemplo, haya omitido en su IRPF rentas de los años 2008, 2009 o 2010 (o cualquier empresa que haya incurrido en estas omisiones en su IS) puede acogerse a la regularización declarando los bienes o derechos en que invirtió esas rentas y pagando el 10 por 100 correspondiente. Por lo tanto, y aunque a veces se olvida, la regularización no está prevista únicamente para el «gran defraudador» que tenga miles de millones en el extranjero, sino que resulta voluntariamente aplicable por cualquier contribuyente que tenga la intención de regularizar sus pasados incumplimientos tributarios, sea cual sea su montante.
- Tampoco puede soslayarse la situación de extrema necesidad en la que se encuentran las arcas públicas. No vamos a hablar aquí de primas de riesgo o de rescates, pero nadie puede obviar la extraordinaria y urgente necesidad (legitimadora de la utilización del decreto-ley según el art. 86 de la Constitución) de reducir el déficit público no tanto o solo como imposición comunitaria, sino como condición necesaria –no sabemos si suficiente– para la imprescindible reactivación económica. La situación extraordinariamente grave de la actual coyuntura española permite aducir razones de interés general que fundamentarían la medida fiscal aprobada, que junto a una importante inyección de ingresos públicos podría permitir también la puesta

¹ Como señala el profesor GONZALO Y GONZÁLEZ, L. «Barrabás nuevamente amnistiado», *VOZPÓPULI.com*, Opinión/blog, 7 de abril de 2012, «algunos, indagando antecedentes remotos, han hallado el más lejano en la célebre Piedra de Rosetta, pues, al parecer, la misma hace referencia a un decreto dado en Menfis, en 190 a. C., por Tolomeo V Epifane, mediante el cual este monarca dispuso la excarcelación de ciertos evasores del Fisco». En opinión de este mismo autor, «numerosos son, en efecto, los países que han recurrido a alguna fórmula de amnistía o de regularización fiscal extraordinaria como medio para drenar, en lo posible, las bolsas de fraude. En la UE, por ejemplo, Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suecia, y la propia España (esta, en 1984 y en 1991), lo han hecho. En Oriente distante: Filipinas e India, también. Como Argentina, Colombia, Ecuador, Honduras y Panamá, en la América hispana. Y 48 estados de los EE.UU. han llegado a aprobar hasta 110 medidas de este tipo, al parecer, con resultados nada despreciables. Claro que en casa del Tío Sam el fraude fiscal no es tan fácil y está muy mal visto; por eso, a la primera oportunidad que se ofrece la gente sale del hoyo». Otra cosa es, como sigue afirmando el prestigioso catedrático de la UNED, el resultado final práctico del proceso (al menos apreciado el fenómeno de una manera directa o inmediata, pues como señalaremos a continuación, hay ciertamente otras perspectivas de análisis menos cortoplacistas): «Por lo que a España respecta, sin embargo, la cosecha de liquidez obtenida por este medio ha sido muy modesta. En su estudio acerca de la incidencia de la amnistía fiscal de 1991 en el IRPF, LÓPEZ LABORDA y RODRIGO SAUCO concluyen que, sobre la base de la serie correspondiente a la recaudación en el periodo 1979-1998, la misma no tuvo ningún efecto ni a corto ni a largo plazo. La recaudación por declaraciones complementarias supuso un 0,8 por 100 de la recaudación ordinaria, estimándose un afloramiento de un 0,24 por 100 del fraude acumulado del IRPF. Y en cuanto a la regularización de los célebres Pagarés de Tesoro (cuya opacidad fiscal llegó a justificarse por el ministro Borrell en atención a que los recursos obtenidos por su conducto eran destinados a la financiación de gastos públicos, como si el resto de la Deuda del Estado pudiera dedicarse a otro fin), la misma no alcanzó el 63 por 100 de los títulos emitidos. La tesis doctoral del propio RODRIGO SAUCO sobre las amnistías fiscales de la Hacienda española en la democracia, como también un estudio realizado por DÍAZ FUENTES, llegan a idéntica conclusión: las escasas consecuencias positivas de las amnistías tributarias entre nosotros. Por eso me parece optimista la pretensión del Gobierno de allegar ahora por este medio 2.500 millones de euros, esto es, el 10 por 100 de los 25.000 millones que se estima aflorarán. Más eficaz será, sin duda, el reforzamiento del Plan de Prevención del Fraude, cuyos resultados se estimaron para 2011 en 7.617 millones, obteniéndose finalmente 10.400 millones» (Op. loc. ult. cit.).

en circulación dentro de la economía española «legal» de unos fondos muy cuantiosos, hasta ahora ocultos, que han venido escapando a todos los controles administrativos, fondos que podrían seguir permaneciendo en esta misma situación sin coste fiscal y *sine die*, puesto que la Administración Tributaria ha demostrado su absoluta inoperancia en el descubrimiento de estos fraudes tributarios, ya sean los especialmente cualificados, o aquellos más burdos asociados al pago de dinero en efectivo. La incorporación de ese dinero oculto a la actividad económica, podría ser un factor favorecedor del crecimiento y de la creación de empleo.

- Aunque el objetivo inmediato de la regularización especial es incrementar la recaudación a corto plazo, concretamente antes del 30 de noviembre de 2012, no podemos obviar que además permitirá incrementar la recaudación impositiva a medio y largo plazo, al incorporar al circuito económico legal y tributariamente controlable importantes rentas y patrimonios que hasta hoy han eludido todos los controles y que a partir de ahora pasarían a tributar anualmente.
- Está en fase de tramitación parlamentaria un Proyecto de Ley de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude. Este proyecto normativo, que evidentemente pretende reforzar los controles tributarios, puede también invocarse para defender la decisión adoptada por el Gobierno y el Parlamento, al aprobar la Declaración Tributaria Especial, como una última oportunidad concedida a los incumplidores para ponerse al día voluntariamente antes de que se apruebe un conjunto amplio y muy duro de nuevas medidas de control tributario.

En resumen, nos hallamos ante una hipotética inconstitucionalidad que, por los motivos antes señalados, podría suceder que no se declarara nunca como tal. Es más, queremos manifestar que esta regularización voluntaria, junto con las medidas legales que se le asocian y que están en fase de tramitación parlamentaria, constituye el primer esfuerzo de un Gobierno español para conseguir que tributen las inversiones ocultas en el exterior. Lo que contradice muchos de los vicios que desde el prisma de la equidad se achacan a esta medida, cuando además, y desde un punto de vista meramente prospectivo, la regularización permitirá que importantes rentas que hasta ahora siempre habían sido esquivas al control de la Hacienda española, se vean, por primera vez, sometidas a tributación incluso ya por el ejercicio 2011 que no puede ser regularizado (deberán tributar mediante las declaraciones complementarias habituales), por el presente ejercicio 2012, y por los años sucesivos con todas las declaraciones tributarias ordinarias que habrán de presentarse a partir de 2013, en cuanto esos patrimonios, hasta ahora desconocidos por el Fisco, van a quedar directamente sometidas al control y conocimiento de las autoridades tributarias españolas.

III.3. Consecuencias de una posible declaración de inconstitucionalidad del Decreto-Ley 12/2012

Un aspecto relevante que no puede soslayarse es que de momento el TC, aunque haya admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad (lo que, por supuesto, no significa que vaya a estimarlo), no ha acordado la suspensión de la vigencia de la norma impugnada. Recordemos que en otros casos sí que lo ha hecho; sin remontarnos mucho en el tiempo, el TC acordó la suspensión de

una reforma legal que aprobó la Generalitat Valenciana, en materia de Derecho Civil, estableciendo el régimen de separación de bienes como régimen legal y supletorio en sustitución del régimen común de sociedad legal de gananciales, aunque luego el Alto Tribunal no acabó apreciando la inconstitucionalidad de la Ley valenciana recurrida.

La no suspensión de la eficacia de la norma reguladora de la regularización voluntaria (disp. adic. primera del RDL 12/2012) evidentemente pone de manifiesto que cualquier contribuyente que regulariza está actuando conforme a Derecho, pues está aplicando una norma vigente. Actuación regularizadora que entendemos no podría ser revocada por aplicación de los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, principios estos también reconocidos por toda la jurisprudencia, tanto del TC, Tribunal Supremo o Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Por ello, quien regularice antes del 30 de noviembre de 2012 estamos convencidos que habrá alcanzado los beneficios previstos en la norma actualmente en vigor, incluso cuando posteriormente esta norma pudiera declararse inconstitucional.

Es más, otro principio que también habría de considerarse es el relativo a la responsabilidad del Estado Legislador. Es decir, un contribuyente que regularizara conforme a esta normativa legalmente aprobada, pero después declarada inconstitucional, tendría derecho a ser indemnizado de los posibles perjuicios que esa ley inconstitucional anulada le hubiera podido causar². En nuestro caso, la responsabilidad entendemos que debería alcanzar a cubrir las posibles cuotas o sanciones que liquidara la Inspección por negar el derecho a una regularización declarada posteriormente inconstitucional (cuotas que además serían de muy difícil concreción al desconocerse los años a los que corresponden y las rentas concretas que se intentó regularizar), pudiéndose beneficiar además de una prescripción que, como ya hemos señalado, sigue corriendo. En este sentido, si la regularización especial continuase estando regulada solo en un real decreto-ley que en el futuro se declarase inconstitucional, creemos que cualquier Gobierno en ese momento en el poder (fuese cual fuese su signo político) promovería una ley formal para convalidar las regularizaciones realizadas en 2012.

Por todo ello, y como conclusión, una hipotética y futura inconstitucionalidad de la norma sinceramente no creemos que debiera ser un obstáculo a la hora de tomar la decisión de acogerse o no a esta regularización especial.

III.4. La legalidad de la orden ministerial por la que se aprueba el modelo 750

En íntima relación con el recurso de inconstitucionalidad, el Partido Socialista Obrero Español también ha presentado un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional contra la orden ministerial que aprueba el modelo 750 (Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo) que lleva aparejada la petición de su suspensión cautelar, y que sepamos también está pendiente de fallo. Este recurso va dirigido especialmente contra la regularización del dinero en efectivo mediante su depósito en una cuenta bancaria y pago del 10 por 100 correspondiente, en cuanto la OM admite expre-

² Sobre ello, pueden consultarse los detallados estudios de CHECA GONZÁLEZ, C.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Aranzadi, 2011, *passim* y SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «IVA, violación del derecho de la Unión Europea y responsabilidad patrimonial del Estado», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 2, mayo 2011, págs. 123 a 140.

samente que se entiende probado que el capital se poseía ya antes del 31 de diciembre de 2010, puesto que tal reconocimiento no estaba recogido o regulado en el real decreto-ley y se considera un exceso reglamentario.

Es claro que las normas reglamentarias, y más aún una simple orden ministerial, no pueden, sin autorización legal, introducir limitaciones restrictivas de los derechos legalmente reconocidos, pero aquí sucede justamente lo contrario. Simplemente el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, ante su voluntad manifiesta de que el dinero oculto se incorpore a la economía legal y comience a tributar –insistimos en que al menos hasta ahora no venía haciéndolo, y ante la prácticamente imposible demostración de que tal dinero en efectivo se poseía en años anteriores– ha decidido ordenar a todos los órganos administrativos del Ministerio la consideración de que en este supuesto especial se considere probada la existencia de tal capital a 31 de diciembre de 2010, posibilitando así una regularización que de no ser de esta forma resultaría de todo punto imposible. También aquí, nos permitimos insistir en el hecho de que una hipotética anulación de la OM no afectaría a las regularizaciones ya realizadas, que tendrían que ser convalidadas por los mecanismos que fueran necesarios y oportunos.

IV. OTROS INCONVENIENTES QUE PODRÍAN DESACONSEJAR LA UTILIZACIÓN DE LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA ESPECIAL

Como ya ha sido expuesto y frente a las voces que se han levantado en contra de la utilización de la regularización voluntaria especial, mi opinión es plenamente favorable al uso de la misma. La oportunidad concedida por el legislador, en cuanto permite regularizar rentas no declaradas pagando solo un 10 por 100, rentas estas que deberían haber tributado en años anteriores a tipos de gravamen muy superiores (aproximadamente entre el 18% y el 43% en IRPF o en torno al 30% en IS) no debe desaprovecharse por posibles dudas sobre la constitucionalidad de su norma de aprobación. Una segunda e importante razón para recomendar esta regularización especial es la previsible aprobación por las Cortes Generales de un nuevo régimen legal para las inversiones en el extranjero y para los pagos en efectivo que se prevé mucho más duro y exigente, actualmente en fase de tramitación parlamentaria y sobre la que luego volveremos.

No obstante, vamos a añadir algún comentario más sobre otros posibles inconvenientes que se han venido discutiendo.

IV.1. La naturaleza no vinculante del informe de la Dirección General de Tributos de 27 de junio de 2012

Como ya se ha señalado, la normativa reguladora de la amnistía fiscal se contiene en el Real Decreto-Ley 12/2012 y en la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo. Este pobre, y un tanto impreciso conjunto normativo, se ha pretendido completar por el Ministerio con un Informe emitido por la

DGT, de 27 de junio de 2012, del que se puede afirmar que carece de rango normativo alguno e incluso del efecto vinculante propio de las consultas tributarias previsto en el artículo 89 de la LGT, lo que podría generar dudas a la hora de decantarse por la regularización especial.

Sin embargo, no podemos olvidar que dicho Informe muestra los criterios administrativos y la opinión oficial del órgano, que junto al Tribunal Económico-Administrativo Central, constituye el máximo intérprete administrativo de la normativa tributaria. Por ello, creemos que no se puede obviar la fuerza vinculante de este Informe para la actuación de todos los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos. La estructura orgánica en entidades como la AEAT está fuertemente jerarquizada, por ello, nos resistimos a creer que los órganos de Inspección o Gestión encargados de la aplicación de los tributos vayan a dictar liquidaciones que contradigan directamente los criterios de dicho Informe. El riesgo de una excepcional actuación «corsaria» (en terminología de RUIZ JARABO) por parte del funcionario de turno que se crea supremo defensor de la justicia tributaria siempre existe, desde luego, pero este tipo de actuaciones casi siempre va asociado a aspectos relacionados con la valoración de las pruebas obrantes en el expediente, no a los propios criterios de aplicación de las normas, máxime cuando estos están fijados por órganos jerárquicamente superiores, a los que está claro que el inferior debe el debido acatamiento. Además, este tipo de situaciones, nunca deseadas, estamos convencidos que serían corregidas precisamente por los superiores jerárquicos del órgano actuante. Así, por ejemplo, creemos que un acta de disconformidad que contraviniera frontalmente las aclaraciones contenidas en el Informe de la DGT no sería confirmada por el Inspector Jefe, como órgano responsable último de dictar la liquidación.

Por ello, albergamos la convicción de que los criterios contenidos en el Informe de la DGT, mientras la normativa no sea modificada o no se alumbre una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo contraria a los mismos, van a ser seguidos al pie de la letra por la Administración Tributaria en la aplicación de la regularización tributaria especial.

IV.2. La Declaración Tributaria Especial y las normas sobre la prevención del blanqueo de capitales y su posible incidencia para el asesor fiscal

Se han difundido también dudas sobre la compatibilidad de la colaboración de los asesores fiscales en la presentación de la Declaración Tributaria Especial con el cumplimiento de las normas contenidas en Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo. Esta ley, que supuso la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de octubre de 2005, impone a empresas y a profesionales la obligación de desarrollar una serie de prácticas y conductas preventivas destinadas a evitar la colaboración en actuaciones de blanqueo de capitales. De ahí que al aprobarse el Real Decreto-Ley 12/2012, surgieran dudas sobre su compatibilidad con la normativa de prevención del blanqueo de capitales.

Sin embargo, creemos que la situación no es sustancialmente distinta de cualquier otro caso en que un asesor fiscal presenta las declaraciones complementarias habituales de sus clientes, some-

tidas a los recargos generales del artículo 27 de la LGT. No obstante, cualquier posible duda previa creemos que ha sido aclarada por la escueta, pero elocuente, comunicación emitida por el Secretario General del Tesoro y Política Financiera del Ministerio de Economía y Competitividad, de 24 de mayo de 2012, que literalmente dice lo siguiente:

«... La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, ha establecido que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos podrán presentar una declaración tributaria especial con el objeto de regularizar su situación tributaria.

La presentación de dicha declaración tributaria especial, al igual que ocurre con el resto de declaraciones tributarias, resulta plenamente compatible con la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

En este contexto, resulta importante subrayar que el artículo 1 de la Ley 10/2010 exige que los bienes objeto de blanqueo de capitales procedan de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva. En consecuencia, al igual que ocurre con las operaciones financieras vinculadas a otras regularizaciones tributarias, no resultará preceptiva ninguna comunicación cuando respondan únicamente a eventuales infracciones tributarias que deban reputarse regularizadas de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.»

Por lo tanto, dejando a un lado el supuesto en que un asesor fiscal tuviera indicios sólidos o manifiestamente claros de que el dinero a regularizar pudiera proceder de la droga, del tráfico de armas u otras actividades delictivas que sí le obligarían a cumplir con las reglas de las normas «anti blanqueo», no puede considerarse la realización de actividades económicas legales o la venta de bienes o derechos como actividades delictivas, aunque parte del precio se hubiera ocultado a la Hacienda Pública. En este sentido, el delito podría haberse cometido por no declarar (tipificado en el art. 305 del Código Penal), pero no por la realización de la actividad económica en sí que generó la renta. Por consiguiente, entendemos que ninguna obligación de la Ley 10/2010 de Prevención del Blanqueo de Capitales estaría incumpliendo el asesor fiscal que colaborara presentando la declaración modelo 750 a solicitud o encargo de cualquiera de sus clientes.

V. OTRAS REGULARIZACIONES A REALIZAR POR EJERCICIOS YA VENCIDOS

La Declaración Tributaria Especial supone la regularización de las obligaciones pendientes devengadas antes del 31 de diciembre de 2010, tanto en el IRPF como en el IS (suponiendo que el periodo impositivo coincide con el año natural), por ello, las rentas ocultas, devengadas en el año 2011 cuyo plazo de declaración ya ha finalizado, quedan fuera de la regularización. Suscitará este hecho una cuestión recurrente, pues, en muchos casos, los bienes en los que se hayan materializado las rentas ocultas que van a regularizarse habrán generado a su vez unas rentabilidades en 2011 (evidentemente no en el caso de dinero mantenido en efectivo) que normalmente estarán igualmente

ocultas y sin declarar. Pensemos en un inmueble opaco que obligaría, al menos, a declarar el 2 por 100 o el 1,1 por 100 como renta inmobiliaria imputada, o las inversiones financieras en el exterior que durante 2011 habrán producido pingües rendimientos.

La regularización correspondiente a dicho ejercicio 2011 deberá realizarse mediante declaración complementaria ordinaria, a presentar fuera de plazo y sin que exista requerimiento previo, y dará lugar a que haya de efectuarse el pago de la cuota correspondiente que dependerá obviamente de la cuantía de esas rentas y de su misma naturaleza. Además, se exigirá al contribuyente el recargo correspondiente de los previstos en el artículo 27 de la LGT, al que ya hemos hecho alusión con anterioridad.

Igualmente, en el caso de personas físicas, habría que presentar una declaración complementaria por el Impuesto sobre el Patrimonio de 2011, si bien en el caso de algunas comunidades autónomas, a consecuencia de las bonificaciones aprobadas, no habría que ingresar cuota alguna. Una declaración del Impuesto sobre el Patrimonio presentada fuera de plazo, sin resultado a ingresar, determinaría la exigencia de una sanción de 75 euros, siempre que se preste la conformidad a la propuesta emitida por la Administración.

VI. LOS IMPUESTOS DEL AÑO 2012 Y SUCESIVOS

El reconocimiento de la existencia de importantes elementos patrimoniales implicará la obligación de declarar en todos los años sucesivos los rendimientos que los mismos vayan produciendo, tanto si los bienes se encuentran situados en España como en el extranjero, puesto que esas inversiones pasarán a ser conocidas por la Agencia Tributaria y, por lo tanto, sometidas a su control continuado en el tiempo. Piénsese, por ejemplo, que al conocer el país donde están invertidos los fondos, la Administración española puede solicitar información a las autoridades fiscales de ese país para conocer los rendimientos obtenidos y regularizar posibles incumplimientos futuros. Por idénticas razones, en el caso de personas físicas, las inversiones patrimoniales en que esté materializado el capital deberían declararse en el Impuesto sobre el Patrimonio del año 2012 y ejercicios sucesivos. Esta es la obvia consecuencia asociada a cualquier patrimonio opaco que deja de serlo: pasa a pagar el impuesto legalmente debido y es un efecto muy positivo de la regularización que muchas críticas olvidan.

VII. IMPLICACIONES DE LA PREVISIBLE APROBACIÓN DEL PROYECTO DE LEY DE MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA Y DE ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA FINANCIERA PARA LA INTENSIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN LA PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

Señala la exposición de motivos de este proyecto de ley que la globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacen aconsejable el establecimiento de una nueva obligación específica de información en materia de bie-

nes y derechos situados en el extranjero. Para ello, se pretende incorporar una nueva disposición adicional a la LGT que podría entrar en vigor antes de fin de año, que en sí misma constituye un incentivo a acogerse a la regularización voluntaria que hemos analizado anteriormente. También se va a aprobar un nuevo régimen sancionador para el caso del incumplimiento de esta nueva obligación informativa. Este proyecto normativo puede también invocarse para defender la decisión adoptada por el Gobierno y convalidada posteriormente por el Parlamento, al aprobar la Declaración Tributaria Especial, que se ofrece como una especie de última oportunidad concedida a los incumplidores tributarios para que regularicen su situación, justo antes de que se apruebe un conjunto amplio de nuevas medidas legislativas que evidentemente van a aumentar el rigor de los controles tributarios (mucho nos tememos que exageradamente incluso, de no modificarse en sede parlamentaria los términos en los que dicho proyecto de ley está redactado).

Señala además la exposición de motivos del proyecto que la utilización de medios de pago en efectivo facilita los comportamientos defraudatorios, favorece la opacidad de operaciones y actividades y su ocultación. Frente a tales comportamientos, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no solo a la regularización de los incumplimientos, sino también a evitar que estos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude. La utilización de efectivo y su relación con el fraude constituye también una preocupación generalizada en países de nuestro entorno, donde ya se han adoptado limitaciones a su uso que evidentemente van encaminadas a dificultar los flujos de dinero negro.

El actual Gobierno ostenta una mayoría parlamentaria muy holgada que previsiblemente posibilitará la aprobación de este proyecto de ley para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; un proyecto que en la actualidad se encuentra en fase de tramitación parlamentaria y que puede considerarse, junto al cada vez más próximo pleno intercambio de información entre los diferentes Estados, un claro incentivo para acogerse a la actual regularización especial. Por ello, cualquier decisión que se adopte a este respecto debe partir de la situación que se producirá tras la futura promulgación de la ley en tramitación, lo que nos obliga a comentar dos grupos de medidas contra el fraude contenidas en dicho proyecto normativo.

Estos dos grupos de medidas están relacionados con los patrimonios en el exterior y con los pagos en dinero efectivo.

VII.1. Limitaciones a los pagos en efectivo

Es evidente que con la futura regulación el pago de bienes de consumo o de inversión, más o menos suntuarios, como forma de empleo del dinero negro, va a dificultarse en gran medida.

VII.1.1. Ámbito de aplicación

El artículo 6.Uno del proyecto señala que no podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un impor-

te igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera. No obstante, el citado importe será de 15.000 euros cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional. Se excluye de la limitación a los pagos efectuados cuando ninguno de los intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional (pagos entre particulares), así como a los pagos o ingresos de efectivo realizados en entidades de crédito. Asimismo, se contempla una regla contra el fraccionamiento de operaciones, al señalar que a efectos del cálculo del límite: «... se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega de bienes o la prestación de servicios». Se entenderá por efectivo los medios de pago definidos en el artículo 34.2 de la Ley 10/2010, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, que incluyen el papel moneda y la moneda metálica, nacionales o extranjeros, los cheques bancarios al portador denominados en cualquier moneda y cualquier otro medio físico, incluidos los electrónicos, concebidos para ser utilizados como medio de pago al portador.

VII.1.2. Obligación de los intervinientes en las operaciones

Deberán conservar los justificantes del pago durante el plazo de cinco años desde la fecha de dicho pago, para acreditar que se efectuó a través de alguno de los medios de pago distintos al efectivo. Además están obligados a aportar estos justificantes a requerimiento de la AEAT. Se impone la obligación de información a la AEAT para cualquier autoridad o funcionario que en el ejercicio de sus competencias tenga conocimiento de algún incumplimiento de la referida limitación.

VII.1.3. Régimen sancionador

Se considera sujeto infractor tanto a las personas o entidades que paguen como a las que reciban total o parcialmente cantidades en efectivo, incumpliendo dicha limitación. Se establece la responsabilidad solidaria del pagador y del receptor, es decir, la Administración podrá dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos o contra ambos. La infracción se califica de grave y la base de la sanción es la cuantía pagada en efectivo. La sanción a imponer será el 25 por 100 de dicha base. Se trata de una infracción distinta y compatible con las infracciones tributarias habituales (por ejemplo las previstas en el art. 191 de la LGT asociadas al incumplimiento de la obligación de ingresar) puesto que el proyecto de ley literalmente señala que: «La sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en este apartado será compatible con las sanciones que, en su caso, resultaran procedentes por la comisión de infracciones tributarias». Se ha previsto un plazo especial de prescripción de estas infracciones de cinco años. Además, como forma de incentivar la delación, se prevé la exención de responsabilidad para una de las partes que intervengan en la operación pagada en efectivo, cuando esta denuncie ante la AEAT, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la entrega de efectivo, el posible pago efectuado incumpliendo la prohibición. En este caso, deberá informarse de la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente. La denuncia que pudiera presentar con posterioridad la otra parte interviniente se entenderá por no formulada.

VII.1.4. Entrada en vigor

La entrada en vigor de la limitación del uso de dinero en efectivo como medio de pago se proyecta que se produzca a los 20 días de la publicación de la futura ley en el BOE. Pero se establece la aplicación de la limitación del uso de efectivo como medio de pago a todos los pagos realizados desde su entrada en vigor, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.

VII.2. La nueva regulación sobre las inversiones en el exterior

Como ya hemos comentado, se pretende establecer una nueva obligación informativa asociada a los bienes y derechos en el extranjero, que se incorporará a una nueva disposición adicional decimoctava de la LGT.

VII.2.1. Información a suministrar

La información a suministrar anualmente, en la nueva declaración informativa que se proyecta aprobar, incluirá los siguientes elementos:

- a) Cuentas abiertas en entidades dedicadas al tráfico bancario y crediticio situadas en el extranjero de las que sea titular o beneficiario el contribuyente o en las que figuren como autorizado o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b) Cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios contratados en el extranjero.
- c) Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

VII.2.2. Infracciones y sanciones asociadas al incumplimiento de esta nueva obligación informativa

La transgresión de estas nuevas obligaciones de información constituirá infracción tributaria muy grave:

- a) En el caso del incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros

por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o que hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

- b) En el incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción también consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- c) En el incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

VII.2.3. Nueva regulación en tramitación de las ganancias patrimoniales no justificadas

Íntimamente relacionada con esta obligación de informar sobre los bienes o derechos en el extranjero, el proyecto de ley también pretende introducir una modificación en la LIRPF y en el TRLIS que regule la incidencia, en la posible liquidación de ganancias de patrimonio no justificadas, de la no presentación en plazo de la nueva declaración informativa sobre elementos patrimoniales en el extranjero, introduciéndose, además, un agravamiento de las sanciones por falta de ingreso de las deudas tributarias vinculadas a estos mismos supuestos. La regulación en el momento presente de las ganancias de patrimonio no justificadas, en caso del IRPF, se contiene en el artículo 39 de la LIRPF. Este artículo, en su redacción actualmente vigente, señala que se consideran ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por IRPF o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su contabilización en los libros o registros oficiales. Además las ganancias de patrimonio no justificadas que se puedan descubrir, se integran en la base liquidable general del IRPF del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Este precepto se comprende mucho mejor con un sencillo ejemplo. Supongamos que una persona viene declarando una renta anual de unos 20.000 euros, no disponiendo de ahorros u otros bienes patrimoniales significativos y la Inspección de Hacienda descubre que repentinamente ha adquirido un bien que cuesta 1.000.000 de euros (puede ser un inmueble, un barco, activos financieros, etc.) sin que se sepa fehacientemente de dónde proviene esa elevada cantidad de dinero que evidentemente no se corresponde con las rentas declaradas. La LIRPF ha venido señalando que esa subida repentina del patrimonio del contribuyente, es decir, esa afloración de renta oculta, tributa como ganancia de patrimonio no justificada y se integra en la base liquidable general del IRPF del

periodo impositivo respecto del que se descubran, lo que supone tributar a los tipos más elevados de la escala progresiva del IRPF. En la actualidad, estos tipos pueden alcanzar, dependiendo de la comunidad autónoma de residencia, un gravamen acumulado en torno al 54 por 100. Ahora bien, el contribuyente siempre ha podido demostrar que ha sido titular de esos bienes o derechos, o de los recursos empleados en la adquisición de los mismos, desde un ejercicio ya prescrito, lo que determinaría que no se habría producido ninguna ganancia de patrimonio no justificada, puesto que su origen ya había sido justificado, y por lo tanto no existiría renta gravable alguna. Así, por ejemplo, si el contribuyente demuestra que la casa, el barco, las acciones, etc., las compró o adquirió en un año ya prescrito (por ejemplo 2007) o que en 2010 vendió unas acciones reinvertiendo el dinero en el nuevo bien, no tendría que pagar nada porque ese impuesto ya no podría exigirse, en cuanto la obligación tributaria devengada en el pasado se extinguió por prescripción.

Pues bien, el proyecto normativo que el Gobierno ha remitido al Parlamento pretende establecer lo que se ha llamado la «imprescriptibilidad» de las ganancias patrimoniales no justificadas, en el caso de bienes situados en el extranjero no consignados por los contribuyentes en la declaración informativa especial que deberían haber presentado. Así, en dicho proyecto se incorpora un nuevo apartado 2 al artículo 39 de la LIRPF que establece literalmente lo que sigue: «2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la Base Liquidable General del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos, la titularidad de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información prevista en disposición adicional decimoctava de la LGT». Esto significa que si no se hubieran incluido en esa nueva declaración informativa en ciernes, esos bienes, acciones, depósitos, etc., que el contribuyente posee en el extranjero, y fueran descubiertos, Hacienda consideraría en todo caso, y sin admitir prueba en contrario, que existen unas ganancias patrimoniales no justificadas, exigiendo el IRPF correspondiente al 54 por 100 sobre el valor total de esos bienes, incluso aunque el contribuyente pudiera demostrar que los adquirió en un periodo ya prescrito. Esta es una norma extraordinariamente severa para los contribuyentes con patrimonios en el exterior, y puede considerarse una de las razones que podrían impulsar a tales obligados tributarios a regularizar sus patrimonios en otros países que han venido manteniendo tradicionalmente ocultos a la Hacienda Pública española. Con la regularización especial, dichos contribuyentes tienen una última oportunidad de aflorarlos, antes de que entre en vigor la reforma prevista, pudiendo luego incluirlos sin temor en la nueva declaración informativa que se apruebe, lo que les exoneraría de tributar por ellos.

Una reforma equivalente se pretende para el IS, con la nueva redacción propuesta para el artículo 134.6 del TRLIS, por lo que análogas razones que abogan por la regularización pueden predicarse del IS.

VII.2.4. Nuevo régimen sancionador por ganancias de patrimonio no justificadas asociadas a bienes o derechos ocultos en el extranjero

La disposición adicional única, del Proyecto de Ley de Medidas de Represión del Fraude, también pretende incorporar un nuevo régimen sancionador para los supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas en que se aplique la presunción de obtención de rentas por el valor de elementos

patrimoniales fuera de España que puedan descubrirse por la Agencia Tributaria. En los supuestos en los que resulte de aplicación lo dispuesto en los futuros artículos 39.2 de la LIRPF o 134.6 del TRLIS, y resultase acreditada la comisión de una infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria regulada en el artículo 191 de la LGT, se va a establecer que tal infracción tendrá la consideración, en todo caso, de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por 100 del importe de la base de sanción que sería la cuota liquidada a consecuencia del patrimonio oculto descubierto en el extranjero.

Nos hallamos pues ante otro claro incentivo a regularizar los patrimonios que hasta ahora han permanecido opacos fiscalmente en el exterior, atendidas las graves consecuencias que podría acarrear su descubrimiento futuro por la Inspección en el caso de contribuyentes que optaran por seguir manteniéndolos ocultos a las autoridades fiscales españolas.