



FLASH ÁREA DERECHO TRIBUTARIO.

LA COMPROBACIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

El pasado 27 de septiembre el Congreso de los Diputados aprobó la Proposición No de Ley “relativa a garantizar que los sujetos pasivos beneficiados por la regularización fiscal del año 2012, tributen efectivamente al tipo del 10%”.

Asimismo, esta semana algunos contribuyentes están recibiendo cartas informativas acerca de esta proposición y explicándoles las actuaciones que, relacionadas con la declaración tributaria especial (**en adelante DTE**), ha venido realizando la Administración tributaria. Haga click [aquí](#) para ver la carta informativa.

También en los últimos días diferentes medios de comunicación se han hecho eco del contenido de la citada proposición y de dicha carta.

Con la intención de intentar clarificar las posibilidades de comprobación y de regularización de tributos de los que sean presentadores de la DTE, manifestamos nuestra opinión al respecto.

El proceso de regularización especial que se desarrolló en el ejercicio 2012 se basaba en un sistema voluntario de presentación de una declaración, en la cual los obligados tributarios comunicaban los activos que disponían y que no se correspondían con rentas previamente declaradas.

En esta DTE, se declaraba el activo y se satisfacía el 10% del importe correspondiente a esos activos, pero con una precisión. Si el activo procedía de períodos prescritos, en ese caso, se consideraría que procedía de rentas declaradas, siempre y cuando en la DTE se satisficiera **el 10% de las rentas** que había producido aquel activo durante los períodos no prescritos. Evidentemente, se podían dar muchas situaciones, pero, al final, la situación más normal consistía en que el obligado tributario satisfacía el 10% del valor del activo, siempre que éste procediera de un período no prescrito, y en caso contrario, únicamente tributaba al 10% sobre los rendimientos.

Obviamente, como en el ejercicio 2012 los períodos no prescritos coincidían con una grave crisis económica, por lo común, el origen de los activos procedía de períodos prescritos, por lo que mayoritariamente el mencionado pago del 10% recayó únicamente sobre los rendimientos generados en los últimos períodos.

Como es bien conocido, el resultado final fue que la recaudación por la DTE fue un porcentaje muy inferior al 10% sobre el valor total de los activos declarados.

La DTE especial funcionaba como un bonus, como un salvoconducto. De acuerdo con la normativa que regulaba la DTE, no se trataba de un nuevo hecho imponible o de un nuevo concepto tributario. Así es, los conceptos tributarios susceptibles de comprobación serían, básicamente, el Impuesto sobre la Renta o el Impuesto sobre Sociedades, y el obligado tributario que fuera objeto de comprobación por estos impuestos y le pusieran de manifiesto la existencia de sus activos, podría considerar que procedían de rentas declaradas, siempre y cuando constaran en la DTE.

El hecho que no fuera un concepto tributario se hizo en favor de la Administración Tributaria. En efecto, en aquel tiempo existía el temor que los obligados tributarios no declararan la totalidad de sus activos y cuando luego, fueran objeto de comprobación, que intentaran hacer valer su acogimiento a la regularización fiscal para únicamente tributar al 10% sobre activos que no fueron consignados inicialmente en esa declaración. Por eso, se decía que no era un hecho imponible susceptible de comprobación, de forma que sí en una inspección tributaria se detectaba un activo no declarado, que no se correspondía con rentas declaradas previamente y que tampoco se había consignado en la DTE, la Agencia Tributaria podía liquidar como incrementos no justificados de patrimonio el importe total del activo, y en el caso del IRPF a la tarifa general del impuesto, sin que el contribuyente pudiera intentar hacer valer que sólo tenía que satisfacer el 10%, ya que previamente se había acogido al proceso de regularización fiscal.

En definitiva, lo que puede ser objeto de comprobación son los respectivos impuestos directos, por lo común el Impuesto sobre la Renta, y lógicamente aquellos períodos que no se encuentran prescritos, en estos momentos, los ejercicios 2012 y siguientes, salvo que se hubiera interrumpido la prescripción de períodos anteriores.

En el caso hipotético de que se recibiera una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación referidas a la DTE, el contribuyente debería limitarse a exigir que la comprobación se centrara sobre un determinado concepto tributario y un determinado ejercicio. Por lo tanto, en ningún caso se podría comprobar la DTE, simplemente para exigir el diferencial entre el 10% del valor del activo y el pago efectivamente realizado en 2012, por la sencilla razón que **la DTE no se corresponde con un hecho imponible susceptible de comprobación independiente.**

Este criterio se encuentra en la norma que regulaba la DTE y que además fue objeto de un informe específico por parte de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de fecha 27 de junio de 2012, que nos permitimos recordar por su claridad.

Naturaleza de la declaración tributaria especial y sus efectos sobre la prescripción.

La Exposición de la Orden que aprueba el Modelo 750 señala que **“La configuración jurídica de la declaración tributaria especial integra elementos propios de las autoliquidaciones tributarias, sin que pueda predicarse de la misma un ajuste total, en lo que a sus elementos constitutivos se refiere, a la regulación que de las mismas se contiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no siendo sus efectos jurídicos, por la misma razón, análogos a los que con carácter general se derivan de estas últimas”.**

A este respecto, el primer párrafo del artículo 1 de la citada Orden establece que: **“A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, constituye declaración tributaria, sin que pueda entenderse que su presentación tiene por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.**

Por consiguiente, la declaración tributaria especial es una declaración tributaria, pero con la especialidad de que **su presentación no supone que la Administración tributaria tenga que iniciar un procedimiento de liquidación en relación con dicha declaración,** debiendo tenerse en cuenta además lo expuesto en el apartado 17 siguiente.

Y el segundo párrafo del artículo 1 de la citada Orden dispone que: **“Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad”.**

Esta redacción se encuentra vinculada con lo dispuesto en el artículo 68.1.c) de la Ley General Tributaria, que establece que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe “*Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria*”. Como la declaración tributaria especial no puede entenderse “*conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad*”, **no interrumpe el plazo de prescripción de las obligaciones del IRPF, IS o IRPF devengadas con anterioridad.**

Luego, la presentación de la declaración tributaria especial no interrumpe la prescripción de los ejercicios del IRPF, IS o IRNR a los que hubiera correspondido la renta inicialmente no declarada.

El mismo informe que comentamos acababa estableciendo lo siguiente:

Posibilidad de efectuar una comprobación aislada por la Administración tributaria de la propia declaración tributaria especial.

Al respecto, se considera que **no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria** (en los términos del artículo 19 y siguientes de la Ley General Tributaria), ni tan siquiera de carácter informativo, sin perjuicio de que, **una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria** (concepto y periodo definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado.

Hemos querido reproducir este informe, con abundante mención a legislación de la época, a fin de poder finalizar este apartado con dos grandes conclusiones:

- La DTE no era una autoliquidación susceptible de ser comprobada en sí misma, y en consecuencia de ser objeto de una regularización administrativa, sin perjuicio de sus efectos sobre el Impuesto sobre la Renta o en el Impuesto sobre Sociedades .
- La presentación de la DTE no interrumpía la prescripción de ningún período impositivo de ningún concepto tributario .

Dicho esto, hemos de significar que, en aquel momento existían dos formas de regularizar la situación tributaria de un contribuyente. La primera, la mencionada DTE, la segunda la normal y ordinaria presentación de una declaración complementaria o extemporánea, la cual estaría sometida a los recargos correspondientes.

En efecto, si por lo común se trataba de declarar los rendimientos de activos que procedían de períodos prescritos, el obligado tributario podría haber presentado declaraciones complementarias ordinarias tributando, normalmente, por el tipo de la base del ahorro, a tipos aproximados del 20% en función del ejercicio del que se hiciera la declaración complementaria.

En algunos casos, incluso resultaba menos gravoso la presentación de la declaración ordinaria complementaria, por ejemplo en los casos en que los rendimientos ya habían estado sometidos a retención en origen, con lo que está retención era deducible en España, aunque con ciertos límites, y también en aquellos casos en que se habían producido minusvalías en operaciones financieras, dando lugar o bien a pérdidas patrimoniales o bien a rendimientos negativos de capital mobiliario. En estos casos, y otros semejantes, si se comparaba la tributación fija del 10% sobre los rendimientos en el caso de la DTE, con la tributación derivada de una declaración complementaria, incluso contando recargos por extemporaneidad, no era extraño que la declaración complementaria ordinaria fuera menos gravosa que la DTE.

Incluso se dieron casos de contribuyentes que instaron la rectificación de su autoliquidación, solicitando la devolución de ingresos indebidos, sobre todo en aquellos casos en que se había incurrido en pérdidas en los ejercicios no prescritos.

También es bueno recordar, que la DTE sólo abarcaba hasta el ejercicio 2010 y los contribuyentes también tuvieron que presentar declaración complementaria ordinaria del ejercicio 2011.

Por lo tanto, si los contribuyentes que únicamente debían regularizar los rendimientos y no el importe total del activo, hubieran sabido que la DTE debía realizarse, necesariamente, aplicando el tipo del 10% sobre el importe total, con toda probabilidad habrían optado por la regularización ordinaria mediante la presentación de declaraciones complementarias. Con independencia de las cuestiones jurídicas analizadas anteriormente, nos parece especialmente injusto, que ahora la Agencia Tributaria intente hacer tributar por el 10%, modificando los criterios anteriores, cuando en aquel tiempo los contribuyentes tenían la opción de presentar una declaración complementaria en relación únicamente con los rendimientos de los períodos no prescritos, en los términos que hemos comentado anteriormente.

En definitiva, a modo de conclusión, la DTE no es una autoliquidación que pueda ser comprobada, ni tampoco interrumpía la prescripción de los ejercicios en los que podía tener algún tipo de efecto (2010 y anteriores), por lo que si la Administración Tributaria decide realizar algún tipo de comprobación, necesariamente debe referirse al Impuesto sobre la Renta o el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios que, a día de hoy no se encuentran prescritos, sin que quepa exigir ahora el diferencial entre lo que se pagó en 2012 y el 10% aplicado al valor del activo.

Evidentemente, no hacemos referencia a los supuestos de contribuyentes que no han presentado, o han presentado fuera de plazo el modelo 720 relativo a los activos que se ostentan en el extranjero y que no proceden de rentas declaradas, que es una problemática que no guarda relación con el tema que hemos tratado anteriormente.

Los criterios recogidos en este documento son opiniones personales de carácter general y no pueden ser utilizados en ningún caso particular sin el debido asesoramiento legal.