



SEGUNDO INFORME SOBRE DIVERSAS CUESTIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN DERIVADO DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Al haberse planteado a este Centro Directivo diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial regulada 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 (BOE de 31 de marzo), adicionales a las que se incluyeron en el informe de 27 de junio, a continuación se pone de manifiesto el criterio de esta Dirección General sobre estas:

1) Contribuyente que debe presentar la declaración tributaria especial en los supuestos de cotitularidad de los bienes o derechos. Especial referencia al régimen de gananciales.

Según dispone el apartado 1 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, *“Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria ...”*.

En este sentido se manifiesta la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE de 4 de junio), cuyo artículo 2.1 establece:

1. “Podrán presentar la declaración tributaria especial los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 3 de esta Orden.”

Por su parte, el artículo 3.1 de la citada Orden HAP/1182/2012 señala lo siguiente:

“1. Podrá ser objeto declaración tributaria especial cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.”

De los preceptos transcritos se desprende que la declaración tributaria especial, en los casos de cotitularidad de bienes o derechos objeto de la misma, se presentará por cada uno de los cotitulares en la parte correspondiente a su cuota de participación, siempre que el valor de la respectiva cuota de titularidad corresponda con rentas no declaradas en los citados Impuestos por el cotitular del bien o derecho.



No obstante, en el caso de cónyuges cuyo régimen económico matrimonial sea el de sociedad de gananciales, puede darse la circunstancia de que las rentas no declaradas deban atribuirse a uno de los cónyuges y que los bienes o derechos en que tales rentas se hayan materializado tengan carácter ganancial.

Tal sería el caso, por ejemplo, de las rentas procedentes de una actividad económica, que conforme al artículo 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), -en lo sucesivo LIRPF-, se consideran obtenidas por el cónyuge que realiza la actividad.

En estos supuestos podrá presentar la declaración tributaria especial, como único titular de los bienes o derechos, el cónyuge que hubiera obtenido las rentas no declaradas materializadas en tales bienes o derechos, de forma que le resulten aplicables los efectos previstos en el artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012.

2) Posibilidad de presentar la declaración tributaria especial en caso de fallecimiento del titular de los bienes o derechos que corresponden con rentas no declaradas.

Cuando con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria especial hubiera fallecido el titular de los bienes o derechos que correspondan con rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas, y se cumplan los restantes requisitos previstos en su normativa reguladora, en particular que la titularidad de los bienes o derechos objeto declaración se hubiera adquirido por el fallecido en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, podrán presentar la declaración tributaria especial los herederos en nombre del fallecido.

En este supuesto, los efectos a que se refiere el artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012 serán de aplicación únicamente al fallecido, sin que en ningún caso se produzcan efectos respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, las rentas no declaradas generadas con posterioridad al fallecimiento y materializadas en bienes o derechos adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010, deberán ser regularizadas directamente por el heredero titular de los mismos.

3) Presentación de la declaración tributaria especial por el titular real.

3.1 Bienes o derechos que puede declarar el titular real en caso de sucesivas entidades interpuestas.

El apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 establece:

“6. Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.”

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 2.2 de la Orden HAP/1182/2012 dispone 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.”*



Estos preceptos resultan de aplicación tanto en los casos en los que únicamente existe una entidad interpuesta, como en los supuestos de estructuras más complejas en las que existen diversas entidades a través de las que se controlan los bienes o derechos objeto de declaración.

Así, por ejemplo, cuando una persona física residente en España tenga el control de un bien o derecho a través de una cadena de entidades no residentes (por ejemplo, entidades A y B), siendo esta última la titular jurídica o formal del citado bien o derecho, la persona física podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real del bien o derecho, a condición de que adquiera la titularidad jurídica del citado bien o derecho antes de 31 de diciembre de 2013.

Si en el ejemplo anterior la entidad B fuera residente en territorio español, pero la entidad A no fuera residente, la persona física no podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real del bien o derecho, dado que la titularidad jurídica o formal corresponde a una entidad residente, pero sí podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real de las acciones de la entidad B, a condición de que adquiera la titularidad jurídica de estas acciones antes de 31 de diciembre de 2013.

Por su parte, la entidad B será quien pueda presentar la declaración tributaria especial declarando el citado bien o derecho.

Por otra parte, debe indicarse que cuando la entidad no residente titular jurídica del bien o derecho no tenga un mero carácter instrumental, esto es, para permitir el control de los mismos (como ocurre, por ejemplo, cuando la entidad no residente ejerza una actividad económica), no procederá que el contribuyente, titular jurídico de las acciones de la señalada entidad, declare tal bien o derecho. En su caso, podrán ser objeto de la declaración tributaria especial las acciones de la sociedad en cuestión titularidad del contribuyente.

3.2 Contribuyente que debe declarar las rentas derivadas de los bienes o derechos declarados mediante la declaración tributaria especial por el titular real mientras este no haya adquirido la titularidad jurídica.

La presentación por un contribuyente de la declaración tributaria especial como titular real de determinados bienes o derechos origina una situación transitoria cuyo inicio se producirá, con carácter general, el 1 de enero de 2011¹ y que finalizará en el momento en que el contribuyente adquiera la titularidad jurídica de los mismos.

La cuestión estriba en determinar si durante este período las rentas procedentes de los bienes o derechos que hayan sido objeto de declaración deben considerarse obtenidas por el titular jurídico o formal –una entidad, instrumento jurídico o persona jurídica no residente- o si, por el contrario, deben atribuirse al titular real, todo ello a efectos de la declaración de tales rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Una interpretación finalista de la norma conduce a la segunda alternativa. En efecto, una vez presentada la declaración tributaria especial, la separación entre titularidad jurídica o formal y titularidad real tiene carácter provisional, por cuanto el titular real está llamado a convertirse en titular jurídico antes del 31 de diciembre de 2013. Asimismo, debe tenerse en cuenta que las

¹ En el supuesto de que el período impositivo del declarante no coincida con el año natural, las referencias realizadas en el presente informe a 1 de enero de 2011 se entenderán efectuadas al primer día del primer período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado a partir de 31 de marzo de 2012.



rentas procedentes de los bienes o derechos declarados generadas hasta el 31 de diciembre de 2010² son atribuibles mediante la declaración tributaria especial al titular real (siempre que se hayan materializado en determinados bienes o derechos), y que las rentas generadas por esos mismos bienes a partir de su adquisición jurídica por el titular real serán igualmente atribuibles a este último, ya en su condición de titular jurídico.

De lo expuesto hasta ahora se deduce que la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, al permitir la declaración de bienes y derechos por el titular real, persigue conciliar la realidad formal con la económica, eliminando “ex ante” y “ex post” la ficción generada por la utilización de entidades interpuestas.

De acuerdo con esta finalidad, debe entenderse que las rentas procedentes de los bienes o derechos que hayan sido objeto de declaración tributaria especial por el titular real, a partir del 1 de enero de 2011 deben ser declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda, por el propio titular real, aun cuando no haya adquirido la titularidad jurídica de los bienes.

Estas consideraciones cabe realizarlas respecto del Impuesto sobre el Patrimonio. Los titulares reales deberán, en su caso, presentar la declaración del Impuesto por los bienes o derechos que hayan sido objeto de la declaración tributaria especial. Lógicamente, la declaración de tales bienes o derechos excluirá la obligación de declarar las acciones o participaciones en las entidades interpuestas que ostenten la titularidad jurídica o formal de los bienes o derechos.

4) Posibilidad de presentar la declaración tributaria especial en relación con rentas imputadas.

4.1 Rentas inmobiliarias.

Según establece el artículo 3.1 de la Orden HAP/1182/2012, “podrá ser objeto declaración tributaria especial cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas”. Asimismo, conforme al artículo 4.1 de la citada Orden, los “bienes o derechos objeto de declaración se declararán por su valor de adquisición”.

Cuando el contribuyente no hubiera declarado las rentas inmobiliarias imputadas por aplicación de lo previsto en el artículo 85 de la LIRPF, al no existir bienes o derechos cuya adquisición corresponda con tales rentas no resulta procedente la presentación de la declaración tributaria especial en relación con las mismas. Por tanto, para regularizar estas rentas el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización.

4.2 Transparencia fiscal internacional.

Cuando el contribuyente fuera titular a 31 de diciembre de 2010 de una participación en una entidad no residente por la que debiera haberse imputado rentas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 91 de la LIRPF o en el artículo 107 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo (BOE de 11 de marzo) –en lo sucesivo TRLIS–, el contribuyente podrá presentar la declaración tributaria especial como titular jurídico de las acciones de la entidad no residente, por su valor de adquisición.

² En el supuesto de que el período impositivo del declarante no coincida con el año natural, las referencias realizadas en el presente informe a 31 de diciembre de 2010 se entenderán efectuadas al último día del período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012.



Sin embargo, respecto de las rentas que debieron imputarse en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional con anterioridad al 31 de diciembre de 2010 y que no fueron declaradas, al no existir bienes o derechos cuyo valor de adquisición corresponda con tales rentas no resultará procedente la presentación de la declaración tributaria especial, debiendo regularizarse tal situación mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias.

Ahora bien, si se cumpliera lo previsto en el apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, el contribuyente podría presentar la declaración tributaria especial como titular real de los bienes o derechos de la entidad no residente, en cuyo caso se entenderá que los bienes o derechos han pertenecido al titular real desde la fecha de adquisición por la entidad no residente, y, en consecuencia, no procederá la imputación de rentas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional. A partir del 1 de enero de 2011, el contribuyente vendrá obligado a declarar directamente las rentas procedentes de los bienes o derechos objeto de declaración en el Impuesto que corresponda, todo ello sometido a la condición de que se adquiera la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad al 31 de diciembre de 2013.

4.3 Instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales.

La participación por el contribuyente en instituciones de inversión colectiva (IIC) constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales está sometida tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades a un régimen de imputación de rentas consistente en la inclusión en la base imponible de cada ejercicio de la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición, considerándose la cantidad imputada como mayor valor de adquisición en los ejercicios siguientes.

Si el contribuyente fuera titular de este tipo de participaciones a 31 de diciembre de 2010, la cuestión que se plantea es si la declaración tributaria especial resulta admisible, además de para declarar el coste original de adquisición de las acciones o participaciones que corresponda con rentas no declaradas, para declarar la parte del valor liquidativo que corresponda con las rentas que debieron imputarse por aplicación del citado régimen.

La pregunta anterior debe responderse negativamente, por iguales consideraciones que las señaladas en los apartados 4.1 y 4.2 anteriores, al no existir bienes o derechos cuya adquisición corresponda a las rentas que debieron imputarse. En consecuencia, estas rentas sólo podrán regularizarse a través de la presentación de las oportunas autoliquidaciones complementarias.

4.4 Acciones en entidades a las que resultó de aplicación el régimen de transparencia internacional o el de IIC constituidas en paraísos fiscales, cuando el contribuyente hubiera transmitido la acción o participación.

En caso de que el contribuyente hubiera transmitido sus acciones o participaciones con anterioridad al 31 de diciembre de 2010 y el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, se aplicarán las reglas relativas a las transformaciones de cualquier otro bien o derecho contenidas en el apartado 7.1 del informe de 27 de junio de 2012, entendiéndose por tanto que la declaración del último bien, es decir, el que permanezca en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre 2010, comporta la regularización de las rentas no declaradas que correspondan con la adquisición de las acciones o participaciones en la entidad no residente o institución de inversión colectiva no residente y la



regularización de las rentas no declaradas, positivas o negativas, generadas por la transmisión de dichas acciones o participaciones, sin que, en consecuencia, se deba practicar regularización adicional por las rentas que debieron imputarse en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional o participaciones en IIC constituidas en paraísos fiscales.

5) Incidencia de la prescripción en la declaración de bienes transformados. Aclaración del informe de 27 de junio de 2012.

En el apartado 7.3 del informe de este Centro Directivo de 27 de junio de 2012, en relación con la incidencia de la prescripción en la declaración de bienes transformados, se señalaba lo siguiente:

“En cuanto a la incidencia de la prescripción en el caso de transformación de bienes, debe advertirse que aun cuando el contribuyente pueda acreditar que era titular del bien inicial (bien A) en un ejercicio prescrito, dado que el valor de adquisición del bien objeto de declaración (bien C) deriva de la materialización de diversas rentas no declaradas obtenidas en distintos momentos temporales, a efectos de invocar la prescripción analizada en el número 4 de este informe, no cabe considerar, en todo caso, que la totalidad de las rentas no declaradas que se materializaron en el bien originario (bien A) se encuentran igualmente materializadas en el bien objeto de la declaración (bien C).

Por tanto, para determinar la parte del valor de adquisición del bien objeto de la declaración (bien C) que procede de la transformación del bien inicial (bien A) no puede admitirse la mera comparación de sus respectivos valores de adquisición, ya que como se indicó anteriormente se ha producido una sucesión de rentas generadas en ejercicios no prescritos que formarán parte del valor de adquisición del bien objeto de declaración (bien C).

(...)”

Ante las dudas suscitadas sobre la forma de determinar la parte del valor de adquisición del bien objeto de declaración (el existente a 31 de diciembre de 2010) que procede de un bien originario adquirido en un ejercicio prescrito, debe señalarse que, tal y como se indica en el aludido informe, no puede considerarse en todo caso que la totalidad de las rentas no declaradas que se materializaron en el bien originario se encuentran igualmente materializadas en el bien objeto de la declaración, dado que se ha producido una sucesión de rentas generadas en ejercicios no prescritos que formarán parte del valor de adquisición del bien objeto de declaración, rentas que deben tomarse en consideración.

En estos casos, en consonancia con el criterio señalado en relación con la prescripción en el caso de cantidades depositadas en entidades de crédito (apartado 4 del informe de 27 de junio de 2012), debe entenderse que las pérdidas generadas en ejercicios no prescritos minoran en primer lugar el valor de adquisición del bien originario hasta su anulación; el exceso minorará las ganancias de ejercicios no prescritos.

Por tanto, se podrá no declarar, por entenderse que procede de ejercicios prescritos, la parte del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010 que exceda del sumatorio de rentas positivas generadas en los ejercicios no prescritos como consecuencia de las sucesivas transformaciones. De esta forma, el importe a declarar coincidirá con el sumatorio de las citadas rentas positivas, con el límite del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010.

Ejemplo:



- ✓ Bien A adquirido el 1/1/2000 por 100.000 euros correspondientes a rentas no declaradas.
- ✓ El bien A se vende el 1/1/2009 por 20.000 euros (con una pérdida de 80.000 euros), que se destinan a adquirir el bien B.
- ✓ El bien B se vende el 1/1/2010 por 110.000 euros (con una ganancia de 90.000 euros), que se destinan a adquirir el bien C, que se mantiene a 31/12/2010
- ✓ Declaración tributaria especial bien C. Importe a declarar: 90.000 euros
 - El importe a declarar es el resultado de minorar el valor de adquisición del bien C (110.000 euros), en la parte que se entendería prescrita (20.000 euros).
 - La parte que se entendería prescrita es el valor de adquisición originario (100.000 euros), minorada en las pérdidas generadas en ejercicio no prescritos (80.000 euros)
 - Otra forma de calcular el importe a declarar es el sumatorio de rentas positivas generadas en ejercicios no prescritos, con el límite del valor de adquisición del bien C.
- ✓ Se entienden regularizadas las rentas positivas y negativas generadas en las sucesivas transformaciones.

En los supuestos a que se refiere el apartado 7.2 del informe de 27 de junio de 2012 (transformación de una pluralidad de bienes), el importe a declarar se determinará igualmente con arreglo a lo indicado en los párrafos anteriores, siempre que el obligado tributario pueda acreditar, respecto de los bienes existentes a 31 de diciembre 2010, la parte del valor de adquisición que proceda de ejercicios prescritos.

En el supuesto de que el importe a declarar sea inferior al valor de adquisición de los bienes existentes a 31 de diciembre de 2010, en el modelo de declaración se identificará la totalidad de los citados bienes, valorándose a estos exclusivos efectos cada uno de ellos por el resultado de multiplicar su valor de adquisición por el importe a declarar correspondiente a la totalidad de los bienes, dividido entre el valor de adquisición correspondiente a la totalidad de los bienes

Ejemplo:

- ✓ Bien A adquirido el 1/1/2000 por 100.000 euros correspondientes a rentas no declaradas.
- ✓ El bien A se vende el 1/1/2009 por 150.000 euros (con una ganancia de 50.000 euros), que se destinan a adquirir el bien B, por 80.000 euros, y el bien C, por 70.000 euros.
- ✓ El bien B se vende el 1/1/2010 por 60.000 euros (con una pérdida de 20.000 euros), que se destinan a adquirir el bien E, que se mantiene a 31/12/2010.
- ✓ El bien C se vende el 1/7/2010 por 75.000 euros (con una ganancia de 5.000 euros), que se destinan a adquirir el bien F, que se mantiene a 31/12/2010.
- ✓ Declaración tributaria especial bienes E y F. Importe a declarar: 55.000 euros
 - El importe a declarar es el resultado de minorar el valor de adquisición de los bienes E y F (135.000 euros), en la parte que se entendería prescrita (80.000 euros).
 - La parte que se entendería prescrita es el valor de adquisición originario (100.000 euros), minorada en las pérdidas generadas en ejercicio no prescritos (20.000 euros)
 - Otra forma de calcular el importe a declarar es el sumatorio de rentas positivas generadas en ejercicios no prescritos, con el límite del valor de adquisición de los bienes E y F.
- ✓ Se entienden regularizadas las rentas positivas y negativas no declaradas generadas en las sucesivas transformaciones.



- ✓ En el modelo de declaración se identificarán los bienes E y F atribuyéndoles a estos exclusivos efectos un valor de 24.444,44 euros y de 30.555,56 euros, respectivamente.

6) Presentación de la declaración tributaria especial en relación con bienes o derechos consumidos antes de 31 de diciembre de 2010.

Según dispone el artículo 3.3 de la Orden HAP/1182/2012, no podrán ser objeto de declaración especial los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración.

De la citada norma se desprende que cuando el importe de la transmisión de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, los bienes o derechos transmitidos sí podrán ser objeto de la declaración tributaria especial.

Tal sería el caso, por ejemplo, de un bien adquirido el 1 de enero de 2009 por un valor de adquisición de 1.000 euros correspondientes a rentas no declaradas, que se transmite el 1 de enero de 2010 por 1.500 euros. Este importe se percibe en efectivo y se destina a consumo.

En este supuesto, el contribuyente podrá presentar la declaración tributaria especial por el bien transmitido. El importe a declarar sería 1.000 euros -su valor de adquisición- y se regularizaría la renta originalmente no declarada de 1.000 euros.

La renta de 500 euros puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del bien no puede ser objeto de regularización mediante la declaración tributaria especial, dado que no existen bienes o derechos objeto de declaración cuya adquisición corresponda con dicha renta, por lo que el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización.

Cuestión distinta sería si en este ejemplo el cobro de 1.500 euros se hubiera realizado a través de una cuenta en una entidad de crédito, en cuyo caso, en lugar del bien, se podrá declarar el saldo de la cuenta conforme a los criterios señalados en el apartado 3 del informe de 27 de junio de 2012; o si se hubiera percibido el dinero en efectivo y no se hubiera consumido, acreditándose su titularidad conforme a la regla prevista en el artículo 3.4 de la Orden HAP/1182/2012, en cuyo caso se podrá declarar, en lugar del bien, la cantidad de 1.500 euros como dinero en efectivo.

Madrid, 11 de octubre de 2012