



**economistas**

Consejo General

REAF · economistas asesores fiscales

# **GUÍA RÁPIDA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL (DTE)**

**A menos de un mes de que termine el  
plazo para presentarla**

**8/Octubre/2012**



**economistas**

Consejo General

REAF · economistas asesores fiscales

## ÍNDICE

1. Introducción .....	3
2. En pocas palabras .....	5
3. El fondo de la cuestión .....	5
4. Aspectos más relevantes de esta regularización .....	6
5. Recomendaciones .....	10

## 1. Introducción

Esta regularización extraordinaria es la tercera que se produce en los 38 años de democracia. En todos los casos, y también en esta ocasión, es una medida tomada cuando las circunstancias son muy especiales.

Tampoco es una iniciativa nueva en derecho comparado, teniendo el antecedente más próximo en Italia.

Esta regularización tiene como características más llamativas que no se regularicen directamente las rentas no declaradas, sino que se haga solo en la medida en que se hayan utilizado en la adquisición de bienes o derechos. También es llamativo que la regularización no alcance a impuestos como el IVA, por imposibilidad de que así sea debido a la armonización comunitaria de su normativa, o a Impuestos totalmente cedidos a las Comunidades Autónomas como Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Patrimonio o Sucesiones y Donaciones.

Solo Castilla y León, en este último tributo, ha implantado una regularización en paralelo a la Declaración Tributaria Especial.

### Normativa

- ✓ 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 31 de marzo)
- ✓ Modificación de dicha Disposición adicional por la Disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012 de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE de 26 de mayo)
- ✓ 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 el procedimiento para su presentación

### Doctrina administrativa

- ✓ Informe de la DGT sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración tributaria especial de 27-06-2012

- ✓ Segundo Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración tributaria especial de 11-10-2012

#### Jurisprudencia

- ✓ Auto de la Audiencia Nacional de 18-10-2012 que desestima el recurso del PSOE contra la orden HAP/1182/2012 en el que se solicitaba su nulidad y se pedía la suspensión cautelar de la misma

## 2. En pocas palabras

Pueden presentarla **los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR**, que sean **titulares de bienes o derechos** que **no se correspondan con rentas declaradas** en dichos impuestos.

Han de ser **titulares antes de 31-12-2010**.

Plazo para declarar: **hasta 30 de noviembre de 2012**.

Declaración en modelo 750, **ingresando el 10% del valor de adquisición de los bienes o derechos**.

Efectos: el importe declarado **tendrá la consideración de renta declarada en IRPF, IS o IRNR**.

## 3. El fondo de la cuestión

Una medida de estas características siempre es muy criticada por lo que supone de agravio comparativo entre los contribuyentes incumplidores, a los que se ofrece un trato ventajoso después de haber defraudado, con respecto a los que han pagado puntualmente sus impuestos.

En la exposición de motivos de la norma que establece esta regularización, la misma se justifica por la reducción del déficit público, aunque, desde nuestro punto de vista, tendrá un efecto tanto o más importante que el anterior: la dinamización de nuestra economía al aflorar bienes o derechos que, por su origen en rentas no declaradas, permanecían ocultos y, en cierta forma, improductivos, al menos en nuestro país.

A una medida de estas características, desagradable en el sentido de que supone una cierta renuncia del Estado a ejercer su potestad impositiva de una manera normal, que denota y evidencia el fracaso, cuando menos parcial, de los controles tributarios, se le debe desear y exigir que tenga éxito, que consiga los objetivos pretendidos.

Nosotros entendemos que, a pesar de los datos publicados de una exigua recaudación conseguida hasta la fecha, seguramente será un éxito en cuanto al objetivo de que se afluera bienes y derechos por cantidades importantes y, no tanto, en cuanto a recaudación.

Esto, en buena lógica, será así como consecuencia de que la época del boom especulativo terminó en ejercicios ya prescritos y, por lo tanto, lo adquirido como consecuencia de aquellas operaciones se podrá aflorar, en su mayor parte, sin tributación, por estar prescrito el origen fraudulento.

#### **4. Aspectos más relevantes de esta regularización**

- ✓ La DTE no se puede comprobar por la Administración de forma aislada, sino en el seno de un procedimiento de comprobación de un/unos tributo/s determinado/s y periodo/s determinado/s
- ✓ La presentación de la DTE no interrumpe la prescripción de ningún impuesto (ventaja sobre la regularización prevista en la LGT)
- ✓ El declarante es el titular del bien o derecho adquirido con rentas no declaradas
- ✓ Si existen cotitulares: pueden presentar DTE cada uno de ellos por el bien del que lo son y en proporción a su porcentaje de participación
- ✓ En caso de cónyuges con régimen económico matrimonial de gananciales, si las rentas no declaradas se deben atribuir a uno solo de los cónyuges, el bien adquirido con aquellas por la sociedad conyugal lo debe declarar el cónyuge que generó las rentas
- ✓ Si el titular de un bien o derecho generado con rentas no declaradas ha fallecido entre 01-01-2011 y el 30-10-2012, los sucesores pueden presentar, en nombre del causante la DTE
- ✓ Cuando se ha utilizado una entidad instrumental para ostentar la titularidad jurídica de un bien o derecho, se da la posibilidad de que presente la DTE el titular real, siempre que el titular jurídico sea no residente y que la titularidad jurídica pase al titular real antes de 31-12-2013
- ✓ Si existen varias entidades instrumentales interpuestas entre el titular real y los bienes o derechos, también se puede saltar toda la cadena para declarar los bienes y derechos por el titular real
- ✓ Una vez tomada la decisión de que el titular real presente la DTE, las declaraciones posteriores, hasta la liquidación del o de las instrumentales, se presentan por titularidad real
- ✓ Está previsto que la liquidación de la o de las instrumentales, si se optó por presentar la DTE por el titular real, no genere ninguna tributación
- ✓ Los bienes o derechos a declarar por esta vía deben haberse adquirido, en general, antes de 31-12-2010



- ✓ Si los bienes adquiridos con rentas no declaradas se transmiten antes de 31-12-2010 y se adquieren otros, se declararán estos últimos. Si se consume lo obtenido en la transmisión, se puede declarar por la DTE el bien o derecho adquirido y, si existe ganancia, ésta solo podrá regularizarse por la vía de la LGT
- ✓ Para poder regularizar el dinero en efectivo, basta con declararlo en el modelo 750, previo depósito en una entidad bancaria
- ✓ Bienes adquiridos solo en parte con rentas no declaradas: se declaran por el importe de las rentas no declaradas
- ✓ Saldos de cuentas bancarias: se declaran, en general, por el saldo a 31-12-2010. Sin embargo, si se han retirado y consumido fondos antes de dicha fecha, se pueden declarar por el saldo antes de la disposición. Si con lo retirado se adquiere otro bien o derecho, se declara el saldo a 31-12-2010 y el bien o derecho adquirido
- ✓ Bienes y derechos adquiridos en parte con rentas de periodos prescritos: se declaran por el importe proveniente de periodos no prescritos
- ✓ Bienes y derechos adquiridos en parte con rentas no declaradas, en parte, con deudas: se declaran por el importe de las rentas no declaradas y, en su caso, también por el importe de las deudas pagadas con rentas no declaradas hasta 31-12-2010
- ✓ Sucesivas transmisiones de bienes o derechos: declarando el valor de adquisición de los poseídos a 31-12-2010 se regulariza tanto las rentas no declaradas con las que se adquirieron los primeros bienes como el sumatorio de plusvalías y minusvalías producidas hasta 31-12-2010
- ✓ Sucesivas transmisiones de bienes y derechos con origen en periodos prescritos: para calcular el importe a declarar en la DTE, tenemos que tener en cuenta que las pérdidas producidas en las transmisiones minoran, en primer lugar, el saldo proveniente de periodo prescrito y, solo agotado éste, las ganancias producidas hasta 31-12-2010
- ✓ No se pueden regularizar a través de la DTE impuestos diferentes al IRPF, IS o IRNR como, por ejemplo, Impuesto sobre el Patrimonio, IVA, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- ✓ No se pueden regularizar a través de la DTE rentas no declaradas consumidas (con las que nunca se adquirieron bienes o derechos), beneficios fiscales incorrectamente disfrutados (como deducciones o bonificaciones), minoración de bases imponibles incorrectas (como amortizaciones o deterioros excesivos desde el punto de vista fiscal), imputación de rentas (inmobiliarias, en transparencia fiscal internacional o de IIC constituidas en paraísos fiscales)



- ✓ No se pueden declarar por este sistema bienes y derechos adquiridos con rentas generadas, en general, después de 31-12-2010
- ✓ La DTE es compatible con la regularización prevista en la LGT que lleva aparejados los recargos de su artículo 27 (en general será el 20% más intereses de demora calculados a partir de los 12 meses siguientes al término del plazo voluntario de pago). Por ello habrá que analizar, en su caso, como se combinan ambas regularizaciones y, en supuestos determinados, tendremos que elegir entre una u otra
- ✓ No se puede utilizar la DTE para regularizar impuestos y periodos en los que la Administración haya notificado, al titular real o al jurídico, el inicio de un procedimiento de comprobación
- ✓ Si después de presentada la DTE la Administración comprueba la situación tributaria de un contribuyente, los bienes o derechos declarados no tendrán la consideración en el IRPF de ganancias no justificadas ni de bienes no contabilizados o no declarados en el IS. Además, las rentas no declaradas se entenderán regularizadas hasta el importe del valor de adquisición de los bienes o derechos aflorados en la DTE
- ✓ El valor declarado de un bien o derecho en la DTE, en general, tiene plenos efectos fiscales
- ✓ No obstante, las correcciones de valor (amortizaciones o deterioros) que sufran los bienes o derechos declarados en la DTE no serán deducibles
- ✓ Si se transmite un bien o derecho declarado en la DTE a una persona o entidad vinculada, en caso de pérdidas no se computan fiscalmente
- ✓ Cuando el valor de mercado de un bien o derecho, en el momento de presentar la DTE fuera menor que el de adquisición, la diferencia habrá que restarla, para su cómputo fiscal, de las pérdidas que realmente se obtengan. En caso de ganancia, la DTE no producirá ningún efecto
- ✓ Si después de presentada la DTE se transmite un bien o derecho que fue adquirido, en parte, con rentas no declaradas, a efectos fiscales del cálculo de la plusvalía o minusvalía, el valor de adquisición será el anterior a dicha regularización
- ✓ La DTE no admite complementarias después del 30-11-2012
- ✓ El pago de la DTE no se puede aplazar ni fraccionar



- ✓ A partir de 2012 habrá que presentar una declaración informativa de los bienes y derechos que el contribuyente tenga en el extranjero. Si el proyecto de norma reglamentaria que desarrolla esta obligación sale adelante en los términos proyectados, solo afectará a bienes o derechos con un valor de adquisición superior a 20.000 euros
- ✓ La omisión de esta información, en caso de ser descubierta por la Administración, tendrá los siguientes efectos: sanción mínima de 10.000 euros, liquidación del valor de adquisición del bien o derecho no declarado como ganancia no justificada en IRPF o como bien o derecho no contabilizado o no declarado en el IS, imputándola al último periodo no prescrito en el que esté en vigor esta norma, lo cual supone la imprescriptibilidad de ciertos hechos. Además, esta regularización en los impuestos directos se sanciona específicamente con un 150% de la cuota levantada
- ✓ La DTE supone también la exoneración del posible delito fiscal
- ✓ No existe obligación de informar (para los obligados en este sentido como entidades bancarias, asesores fiscales, contables o auditores) de estas operaciones como sospechosas de blanqueo de capitales cuando su antecedente solo sea un delito fiscal). Sigue existiendo esta obligación cuando detrás de ellas existan otros delitos (narcotráfico, financiación del terrorismo, etc.)

## **5. Recomendaciones**

- 1) Como la DTE solo sirve para regularizar rentas no declaradas en IRPF, IS o IRNR, en caso de que estén involucrados otros impuestos, tenga en cuenta que convendrá regularizar por la vía tradicional estos últimos y el coste que ello conlleva
- 2) También una regularización por la DTE puede aconsejar regularizaciones adicionales por otros obligados tributarios. Por ejemplo, si se regulariza la renta obtenida “en negro” por la venta de un inmueble de segunda mano, será conveniente advertir al comprador de que puede tener una contingencia fiscal, al menos, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- 3) A la hora de decidirse por presentar la DTE, considere si ello supone regularizaciones adicionales en el ejercicio 2011
- 4) Antes de presentar la DTE, estudie los efectos fiscales futuros en los bienes regularizados y compare esta regularización con la tradicional
- 5) Si utilizó una estructura instrumental para ocultar bienes o derechos en el extranjero, analice que opción le interesa más: declarar los bienes o derechos como titular real o declarar las participaciones en la entidad
- 6) Regularizar dinero en efectivo es de lo más seguro y sencillo
- 7) Los bienes o derechos de los que exista prueba de haberse adquirido en periodo prescrito no tiene por qué regularizarlos
- 8) Cuando se transmitieron, antes de 31-12-2010 bienes o derechos, adquiridos o no con rentas de periodos prescritos, habrá que tener buen cuidado de analizar los importes a declarar por la DTE y comparar con lo procedente si se regulariza según la LGT
- 9) A la hora de presentar la DTE debemos tener claro si nos interesa o no demostrar que los bienes o derechos provienen de unas rentas concretas
- 10) La presentación de la DTE, por la complejidad del análisis para realizarla y por las consecuencias que se derivan, tanto de realizarla, como de la decisión de no hacerlo, teniendo en cuenta la trascendencia en el futuro de las medidas antifraude, hace necesario, para la práctica totalidad de contribuyentes con bienes o derechos ocultos, que sean asesorados por un experto