

6. SISTEMA TRIBUTARIO

CUESTIONES CONTROVERTIDAS AL RESPECTO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL Y DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

ISABEL ESCANDÓN RUBIO Y ESTHER LITA FERRIOLS
Abogadas (*)

Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero

Vivimos un momento de continuos cambios legislativos provocados por la crisis de la deuda soberana generada por la inestabilidad de los mercados de los países de la zona euro.

En la vertiginosa dinámica reguladora adoptada por el Gobierno español para tratar de paliar el déficit público y poder hacer frente con garantías a sus compromisos de pago, el sistema tributario se convierte no solo en un cómplice, sino en uno de los principales protagonistas, al ser un mecanismo idóneo para conseguir —o al menos intentar— obtener recursos adicionales por la vía del incremento de la recaudación.

En este escenario, y entre otras muchas, se ha introducido una polémica medida conocida como la «amnistía fiscal», que propiamente hablando consiste en una declaración tributaria especial a través de la cual los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), del Impuesto sobre Sociedades (IS) o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondan con rentas declaradas, pueden regularizar su situación tributaria hasta el 30 de noviembre, siempre y cuando ingresen la cuantía resultante de aplicar al valor de adquisición de los citados bienes o derechos un porcentaje del 10%.

Como complemento idóneo a esta declaración tributaria especial, en el sentido de incentivar la regularización voluntaria de aquellos contribuyentes que tengan bienes o derechos situados en el extranjero y que procedan de rentas no declaradas, se introduce en el ordenamiento tributario la obligatoriedad de suministrar información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, anudando a su incumplimiento importantes y gravosas consecuencias.

Así, el incumplimiento de esta obligación de información, esto es, la ocultación de bienes y derechos en el extranjero, llevará aparejado, por un lado, un contundente régimen sancionador y, por otro lado, la presunción de que las rentas no declaradas pertenecen al último período de entre los no prescritos.

De este modo, se coloca al contribuyente que haya ocultado bienes y derechos en el extranjero en la tesitura de optar, antes del 30 de noviembre de este año 2012, por la regularización de su situación tributaria, acogéndose a la llamada amnistía fiscal, o por arriesgarse ad infinitum —ya que teóricamente las rentas ocultas no prescribían nunca— a que la Administración tributaria descubra su situación y pretenda su regularización y sanción.

Este artículo trata de poner algo de luz, o por lo menos de poner de manifiesto las sombras, en ambas novedades legislativas: por un lado, la declaración tributaria especial y, por otro, la obligación de declaración de los bienes y derechos situados en el extranjero y las consecuencias que acarrea su incumplimiento.

Controversial issues regarding the special tax declaration and the declaration of goods and rights located abroad

We are living times of continuous legislative change as a consequence of sovereign debt caused by market instability in the eurozone countries.

In a time when the Spanish government is undertaking intense regulatory change to try to reduce public deficit and to be able to face its payment obligations, the tax system becomes not only an ally but one of the main players, as it is a suitable mechanism to obtain —or at least strive to obtain— additional resources by increasing revenue.

In this scenario, and among many other amendments, a controversial measure known as the ‘tax amnesty’ has been passed, which, in reality is a special tax declaration through which Personal Income Tax (IRPF), Corporate Income Tax (IS) and Non Residents Income Tax (IRNR) payers that possess goods or rights beyond the income declared, can regularize their tax situation by 30 November by submitting a special tax form. As a result of this measure, taxpayers who decide to regularize their situation will have to pay 10% of the acquisition value of these goods or rights.

As an ideal supplement to this special tax declaration to encourage the voluntary regularization of tax payers possessing goods or rights abroad arising from unreported income, the obligation to provide information on the goods and rights located abroad and the significant and onerous consequences for failing to do so have been included in the tax law.

Thus, the non-fulfillment of this information obligation, that is, the concealment of goods or rights abroad, would imply, on the one hand, serious penalties and, on the other, the assumption that undeclared income belongs to the last period of that which has not yet elapsed.

In this way, any taxpayer concealing goods or rights abroad must decide whether to regularize his/her tax situation by 30 November 2012 by taking advantage of the so called ‘tax amnesty’ or risk ad infinitum —as the concealed income will hypothetically never be time-barred— and have the tax authorities discover the irregular situation and initiate regularization and sanctioning procedures.

This article attempts to shed some light over or at least draw attention to the grey areas of both new regulations; the special tax declaration, and the declaration of goods and rights located abroad and the consequences of failing to do so.

* Del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid y Valencia).

1 · LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

La declaración tributaria especial (DTE) permite, de forma voluntaria³⁹, excepcional y limitada en el tiempo —hasta el 30 de noviembre de este año—, que los contribuyentes del IRPF, del IS y del IRNR que a 31 de diciembre de 2010⁴⁰ fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en esos impuestos regularicen su situación tributaria mediante la declaración de esos bienes y derechos y el ingreso de un importe equivalente al 10% de su valor de adquisición. Sobre la cuantía ingresada no se exigirán sanciones, intereses ni recargos.

La presentación de la DTE y el ingreso de la deuda correspondiente tendrá los siguientes efectos: (i) se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la DTE y (ii) el importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley del IRPF⁴¹ (ganancias patrimoniales no justificadas) y 134 de la Ley del IS⁴² (bienes o derechos no contabilizados o no declarados).

39 La notificación por parte de la Administración tributaria del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación tendente a la determinación de las deudas tributarias objeto de la DTE impide su presentación. El Primer Informe de la DGT considera que cualquier actuación de comprobación iniciada y no concluida referida a un ejercicio e impuesto concreto impide que puedan invocarse los efectos de la DTE en relación con tal ejercicio e impuesto, aun cuando la comprobación iniciada no guarde relación con las rentas no declaradas que se materializaron en el bien o derecho objeto de la DTE. No obstante, sí sería admisible la presentación de la DTE en aquellos supuestos en los que la actuación de comprobación hubiese finalizado en el momento de la presentación, siempre y cuando esta hubiese tenido alcance parcial y en ella no hubiesen sido objeto de regularización elementos de la obligación tributaria en relación con los cuales debería surtir efectos la DTE (en estos dos últimos supuestos, no tendría sentido alguno presentar la DTE, ya que la comprobación de la Administración en relación con las rentas que se regularizarían mediante su presentación sería definitiva).

40 O el día de finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera concluido antes del 31 de marzo de 2012, si fuera una fecha distinta. A lo largo de este artículo, a efectos de evitar reiteraciones, haremos referencia siempre al 31 de diciembre de 2010 como fecha en la que los contribuyentes debían ser titulares de los bienes o derechos objeto de la DTE.

41 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.

42 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Este escueto resumen de lo que es la DTE y de sus efectos no es en realidad tan breve si se compara con la normativa aprobada. La sucinta regulación, unida al hecho de que la DTE es algo extraño y ajeno al sistema tributario ordinario, ha contribuido enormemente a que su interpretación y aplicación práctica esté siendo especialmente dificultosa.

En este artículo no pretendemos abordar todas las dudas suscitadas en relación con la DTE, sino hacer un breve repaso al «estado de la cuestión» y analizar luego con algo más de detalle un aspecto que, por su gran aplicación práctica, nos parece de interés común: la declaración de los bienes y derechos poseídos a través de entidades no residentes controladas por quien la norma denomina el *titular real*.

1.1 · Normativa reguladora

El nacimiento y desarrollo de la DTE no ha sido precisamente un proceso plácido y sosegado. La DTE se aprobó mediante 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 (RDL 12/2012), disposición que fue modificada poco después por el Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y desarrollada mediante la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo (Orden HAP/1182/2012).

Ante las dificultades interpretativas planteadas por las normas anteriores, la Dirección General de Tributos (DGT) emitió el 27 de junio de 2012 un informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial (el Primer Informe). El 11 de octubre, ante las nuevas cuestiones interpretativas suscitadas en relación con la DTE, la DGT emitió un segundo informe (el Segundo Informe).

Finalmente, el Grupo Parlamentario Popular ha presentado una enmienda —la número 53— al Proyecto de Ley de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, publicada en el *Boletín Oficial del Congreso de los Diputados* de 5 de octubre de 2012, en la que propone una nueva redacción del apartado 6 de la disposición adicional primera del RDL 12/2012, a la que luego nos referiremos.

En relación con los Informes de la DGT, es relevante tener en cuenta que, si bien carecen de fuerza normativa y no son vinculantes para la Administración*, en el sentido previsto para las consultas tributarias escritas en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), lo cierto es que —para bien o para mal— reflejan el criterio administrativo sobre las cuestiones planteadas a este organismo, organismo que tiene entre sus funciones precisamente la de interpretar la normativa tributaria⁴³.

Cualquier actuación de la Administración llevada a cabo en contradicción con los criterios señalados por la DGT sería por tanto contraria a los principios de seguridad jurídica, de buena fe (doctrina de los actos propios) y de confianza legítima que la Administración debe respetar en su actuación. Obviamente, los tribunales de justicia no se ven constreñidos en su actuación por los criterios administrativos y podrían seguir una interpretación diferente a la de la DGT. En ese supuesto, los contribuyentes que hubieran adecuado su declaración a los criterios reflejados en los Informes de la DGT no deberían ser sancionados, precisamente, por aplicación de esos mismos principios.

1.2 · Principales problemas jurídicos planteados en relación con la declaración tributaria especial. Recursos de inconstitucionalidad y de ilegalidad

Los principales problemas jurídicos suscitados en torno a la DTE son tanto de índole formal como sustantiva.

Empezando por los primeros, parte de la doctrina ha considerado que la DTE afecta al ámbito pe-

nal⁴⁴. De prevalecer esta interpretación, la utilización de un real decreto-ley como instrumento normativo para su aprobación podría ser inconstitucional al vulnerar el principio de reserva de ley orgánica previsto en esa materia.

Adicionalmente, se ha cuestionado también la constitucionalidad de la norma desde un punto de vista material o sustantivo por resultar contraria a los principios de justicia tributaria: generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad.

Por último, parte de la doctrina ha puesto en duda la legalidad de la Orden HAP/1182/2012, en la medida en que su desarrollo del RDL 12/2012 se considera en algún aspecto excesivamente generoso, en particular, en lo que se refiere a la regulación de la declaración del dinero en efectivo y la prueba⁴⁵ de la posesión de ese dinero a 31 de diciembre de 2010.

En este contexto, el grupo parlamentario del PSOE ha presentado un recurso de inconstitucionalidad contra el RDL 12/2012; a su vez, el propio PSOE ha interpuesto un recurso contencioso-administrativo contra la Orden HAP/1182/2012 ante la Audiencia Nacional.

Si bien no pretendemos en este artículo analizar el contenido de esos recursos ni valorar sus posibilidades de éxito o fracaso, sí parece relevante apuntar al menos cuáles podrían ser las consecuencias jurídicas derivadas de una posible estimación de algu-

* El 10 de octubre de 2012, la AEAT emitió una nota titulada «La Agencia aclara a los asesores fiscales que los informes emitidos por Tributos son vinculantes para realizar la regularización fiscal», en la que afirma que «tales informes tienen pleno valor jurídico, al igual que las consultas que realizan particulares a la Dirección General de Tributos» y que «la finalidad última es que se aplique a los contribuyentes una normativa homogénea por parte de todos los órganos de la Agencia Tributaria».

⁴³ El artículo 3 del Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas atribuye a la DGT, entre otras funciones, «La propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas».

⁴⁴ En la medida en que, según algún autor, incide en la excusa absoluta prevista en el apartado 4 del artículo 305 del Código Penal. En relación con el alcance penal de esta disposición, puede verse F. Pérez Royo: «¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?», *El País*, 16 de mayo de 2012, págs. 27 y 28; F. Pérez Royo: «Más que una amnistía», *Revista Española de Derecho Financiero*, 2012, n.º 154, págs. 10 y ss.; L. M. Cazorla Prieto: *La llamada amnistía fiscal*, Navarra, 2012, págs. 19 y ss.; y B. del Rosal Blasco: «Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-ley 12/2012», *Diario La Ley*, 3 de julio de 2012, n.º 7893, págs. 1-3.

⁴⁵ Será suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del dinero en efectivo con anterioridad al 31 de diciembre de 2010, siempre que con carácter previo a la presentación de la DTE se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea o en un Estado integrante del EEE que haya suscrito un convenio de doble imposición con España con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional. Dentro de Europa, quedarían fuera de las jurisdicciones permitidas Suiza y Liechtenstein.

no de ellos para aquellos contribuyentes que hubieran presentado la DTE.

Si el Tribunal Constitucional (TC) considerara que el RDL 12/2012 es contrario a la Constitución, probablemente declararía la nulidad de la norma. De acuerdo con el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales. La única excepción a este principio se refiere a los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a procedimientos sancionadores en los que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción, o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

Evidentemente, la nulidad de la disposición ha de modularse, y es la propia sentencia la que normalmente fija su alcance. En este sentido, en materia tributaria, es clásico el respeto a las situaciones consolidadas (la llamada teoría *prospectiva*). En palabras de la Sentencia del TC 45/1989, de 20 de febrero, «entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no solo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes (...)»⁴⁶. En la Sentencia 179/1994, de 16 de junio, el TC precisa que han de considerarse situaciones consolidadas a las que, por exigencia del principio de seguridad, no alcanzaría la declaración de nulidad de la norma «todas aquellas otras que no hubieran sido impugnadas en la fecha de publicación de esta sentencia, es decir, todos los pagos ya efectuados de cuotas no recurridas, como las devengadas y aún no pagadas, que no estén pendientes de reclamación o recurso administrativo o judicial interpuesto dentro de plazo antes de dicha fecha».

De acuerdo con lo anterior, una vez prescritas las obligaciones tributarias regularizadas mediante la DTE⁴⁷ o firmes —sin posibilidad de recurso— los

actos administrativos a que hubieran dado lugar dichas obligaciones en un procedimiento de comprobación posterior, la declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional primera del RDL 12/2012 no tendría efecto alguno sobre la regularización efectuada por aquellos que hubieran presentado la DTE.

En el supuesto de que la declaración de inconstitucionalidad se produjera cuando el contribuyente tuviera abierto a revisión algún ejercicio en el que hubiera obtenido rentas regularizadas mediante la DTE o siendo susceptible de recurso el acto administrativo a que hubiera dado lugar la comprobación de esas rentas, cabría entender que los principios constitucionales de seguridad jurídica, confianza legítima e incluso responsabilidad del Estado legislador ampararían la eficacia jurídica de las DTE presentadas. Así lo ha considerado parte de la doctrina⁴⁸.

En relación con el recurso contencioso-administrativo presentado por el PSOE contra la Orden HAP/1182/2012, la Audiencia Nacional, mediante Auto del pasado 18 de octubre, acordó estimar la alegación formalizada por el Abogado del Estado y declarar la inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa del recurrente. El PSOE ha anunciado que recurrirá el Auto.

En todo caso, en el hipotético supuesto de que finalmente se admitiera el recurso, y que se declarara nula la Orden HAP/1182/2012, las consecuencias de esa declaración de nulidad serían las previstas en el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa: «Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión

⁴⁶ En el mismo sentido, Sentencia del TC 185/1995, de 14 de diciembre.

⁴⁷ A estos efectos, hay que tener en cuenta que al no referirse a ningún concepto ni período de liquidación concreto, la DTE

no debería interrumpir la prescripción de los tributos que regulariza; este es el criterio manifestado en el Primer Informe de la DTE. Por otro lado, en la medida en que la DTE no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria nacida con anterioridad, no resulta procedente su comprobación aislada sin perjuicio de que, una vez invocada por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (por IRPF, IS o IRNR), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación para verificar que lo declarado se ajusta a la realidad. Este es también el criterio establecido por la DGT en su Primer Informe.

⁴⁸ En este sentido, se puede consultar: L. M. Cazorla Prieto, *op. cit.*, págs. 55 y ss.; y J. A. Sánchez Pedroche: «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, 2012, n.º 355, págs. 25 y 26.

o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente».

Por lo tanto, los efectos señalados en relación con la posible declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional primera del RDL 12/2012 serían igualmente predicables en caso de que la Orden HAP/1182/2012 fuera declarada nula.

1.3 · Algunas de las cuestiones controvertidas planteadas en relación con la DTE en la práctica. Titularidad real de los bienes y derechos objeto de la DTE

Tras la publicación del RDL 12/2012 y su posterior desarrollo mediante la Orden HAP/1182/2012, la elaboración de la DTE planteó innumerables dudas. La mayor parte de esas dudas derivaban de esta suerte de esquizofrenia o disociación que establece el RDL 12/2012 entre lo que debe regularizarse —la renta— y lo que debe declararse —el activo en que se ha invertido— y que puede expresarse en dos sencillas preguntas —cuya respuesta no es tan evidente—:

(i) ¿Qué se regulariza mediante la DTE? Las rentas no declaradas en el IRPF, el IS o el IRNR obtenidas hasta el 31 de diciembre de 2010.

(ii) Pero, ¿qué se declara en la DTE? Los bienes o derechos adquiridos con esas rentas no declaradas.

Para poder regularizar una renta, deben declararse los activos en los que se ha materializado. El ejercicio es relativamente sencillo en relación con rentas generadas en ejercicios no prescritos, pero puede ser extraordinariamente complicado si las rentas —y los activos en que se invirtieron— tienen cierta antigüedad.

Esta contraposición entre lo regularizado y lo declarado tiene su origen en la concepción de la DTE por el legislador, basada en la técnica de las ganancias patrimoniales no justificadas. Este diseño es, sin duda, el causante de numerosas incertidumbres: desde quién debe presentar la DTE en el supuesto de que la renta se hubiera obtenido por un sujeto, pero el bien fuera titularidad de varios, hasta qué bienes deben declararse o por qué importe en aquellos supuestos en los que el valor de adquisición supera el importe de rentas no declaradas que deben regularizarse.

En todo caso, los dos informes de la DGT han fijado ya criterios para la mayor parte de estas dudas,

simplificando el mecanismo de cálculo de la base de la DTE —basándolo en determinar el importe de las rentas no declaradas—. El problema es que en ese ejercicio de simplificación, la DGT se ha alejado en ocasiones del concepto de renta previsto en las correspondientes leyes del IRPF, IS e IRNR, generando una inseguridad jurídica contraria al resultado que perseguía. Porque si la finalidad de la DTE no es otra que la regularización de las rentas *no declaradas* por el contribuyente en el impuesto personal correspondiente, habrá que determinar efectivamente qué rentas debían haberse declarado, aplicando para ello, como no puede ser de otra manera, la normativa propia de cada impuesto.

El resto de cuestiones que han surgido en la práctica en la elaboración de la DTE son, en muchos casos, comunes a cualquier proceso no ya de regularización —extraordinaria o mediante complementarias—, sino de declaración ordinaria, y están ligadas al hecho de que la mayor parte de los bienes o derechos en los que se invirtieron las rentas no declaradas se encuentran en el extranjero (*e. g.*, las relativas al tipo de cambio a utilizar en operaciones realizadas en divisas para el cálculo de distintos tipos de rentas —ganancias derivadas de toda clase de activos, imputaciones de rentas por participaciones en instituciones de inversión colectiva constituidas en paraíso fiscal, etc.—). Obviamente, la trascendencia económica de esas dudas en este proceso es mayor.

Existe un aspecto concreto de la regularización que sigue suscitando dudas y que seguirá teniendo relevancia pasado el plazo del 30 de noviembre: la presentación de la DTE por parte del que la norma llama *titular real*, en contraposición al denominado *titular jurídico o formal*.

1.3.1 · Interposición de entidades: normativa prevista

La interposición de entidades o estructuras societarias más o menos complejas para la tenencia de bienes o derechos ocultos a la Administración tributaria por parte de los contribuyentes del IRPF, el IS o el IRNR ha sido una práctica relativamente habitual.

Los motivos que puede perseguir un contribuyente para utilizar una sociedad como vehículo de inversión son múltiples: en algunos casos, pretenderá crear una estructura para la administración de activos mobiliarios o inmobiliarios; en otros, aislar activos; en ocasiones, ordenar la sucesión evitando el desmembramiento del patrimonio. Este tipo de

planificación ofrece ventajas fiscales —la tributación por IS puede ser inferior a la del IRPF—, pero también puede tener desventajas —el coste fiscal en la desinversión es más elevado que si los activos se tuvieran de forma directa—.

En el caso de activos localizados en el extranjero, los titulares pretendían muchas veces crear una mera apariencia, disfrazando la identidad del verdadero titular de los bienes y evitando, en ciertos casos, la retención que de otra manera debería practicarse sobre los rendimientos del capital mobiliario generados por los bienes ocultos en aplicación de la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

El legislador, consciente de esa realidad, ha previsto en la norma la posibilidad —no obligación— de que el verdadero titular del bien o derecho oculto poseído a través de una entidad interpuesta lo incluya en la DTE.

Así, el apartado 6 de la disposición adicional primera del RDL 12/2012 establece que cuando el *titular jurídico* del bien o derecho no coincida con su *titular real* y no resida en territorio español, se podrá considerar titular al titular real, siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos antes del 31 de diciembre de 2013. A su vez, la Orden HAP/1182/2012 considera titulares reales a 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*». Esta conclusión podría haberse alcanzado aplicando otros principios de nuestro sistema tributario. En cualquier caso, es de agradecer la existencia de una norma que facilite la interpretación en un aspecto técnico complicado.

Recapitulando, de acuerdo con el RDL 12/2012 y con la Orden, para poder declarar directamente los bienes o derechos poseídos a través de una o varias entidades interpuestas, es preciso que la entidad titular jurídica de los bienes o derechos sea no residente en España (sin distinción, incluyendo por tanto cualquier Estado miembro de la Unión Europea distinto de España), que el contribuyente tenga el control de esos bienes o derechos y que adquiera su titularidad jurídica antes del 31 de diciembre de 2013.

1.3.2 · Titularidad real o titularidad formal

El aspecto clave para la aplicación de esta norma es cómo determinar si una entidad no residente, con-

trolada por un contribuyente, es un mero titular formal. La referencia de la Orden a entidades, instrumentos jurídicos o personas jurídicas *que administren o distribuyan fondos* parece llevar implícita la idea de que debe tratarse de meras entidades teneedoras de los bienes, generadores de rentas pasivas y sin sustancia económica.

Esta misma idea se desprende de la similitud de esta previsión con la normativa de transparencia fiscal internacional, que podría utilizarse a efectos interpretativos.

El Segundo Informe de la DGT se pronuncia expresamente sobre esta cuestión concluyendo 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*».

Al final, el elemento crítico es la intención del contribuyente al crear la entidad interpuesta: si esa intención era simplemente ocultar los bienes a la Administración tributaria, es decir, si la sociedad es una mera pantalla —una *ficción*, en palabras del Segundo Informe de la DGT— el titular real de los bienes o derechos poseídos a través de la entidad será sin duda el contribuyente.

Hipotéticamente, podría darse el caso de que el contribuyente declare en su DTE los bienes o derechos poseídos a través de una entidad no residente interpuesta y la Administración considere que esa entidad no es un mero titular formal y que, por lo tanto, no cabía esa opción. En ese supuesto, los bienes incluidos en la DTE no serían los *correspondientes* a la renta no declarada, requisito exigido por la norma para que la renta se entienda regularizada.

Esta diferente apreciación de quién es el titular real podría también tener efectos en los ejercicios posteriores al 2010: el contribuyente habría incluido en sus declaraciones personales las rentas derivadas de los bienes poseídos a través de la entidad, independientemente de que se hubieran distribuido. A su vez, si el contribuyente no pudiera prescindir de la entidad interpuesta y fuera aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional, habría dejado de incluir en su impuesto las imputaciones de rentas previstas en esa norma que podrían no coincidir

con el importe de las declaradas. En todo caso, sería extraño que en un supuesto en el que fuera aplicable la norma de transparencia fiscal internacional que requiere, precisamente, el control sobre una entidad no residente que obtenga rentas pasivas, la Administración considerara a la entidad como verdadero titular de los bienes, habiendo declarado lo contrario el contribuyente. El mayor riesgo económico que podría resultar de que la Administración entendiera que la sociedad interpuesta no es un mero titular formal estaría ligado a las posibles consecuencias tributarias derivadas de la adquisición de los bienes y derechos por el contribuyente que se consideró titular real.

En la práctica, sin embargo, no parece probable que la Administración discuta la declaración del contribuyente respecto a la titularidad real de los bienes poseídos a través de entidades interpuestas (especialmente, si se trata de entidades residentes en paraísos fiscales).

1.3.3 · El requisito del control

La norma no precisa qué debe entenderse por control. El sentido común y jurídico del término llevaría a definirlo como una participación superior al 50%⁴⁹ en los bienes y derechos poseídos a través de la entidad no residente o lo que, en general, sería lo mismo: sobre el capital o derechos de voto de la entidad interpuesta.

Definido el control en los términos anteriores, en los casos de cotitularidad de una entidad interpuesta, en la que ninguno de los cotitulares tiene individualmente el control, no parecería posible declarar la parte proporcional de los bienes y derechos poseídos a través de la entidad interpuesta por su titular real, salvo que existiera concertación entre ellos para gestionar los activos.

Así, la DGT consideró en el Primer Informe que era posible presentar la DTE cuando los titulares jurídicos de la sociedad interpuesta fueran *varios obligados tributarios* (en su ejemplo, cuatro con una

participación del 25% cada uno) «*cada uno de ellos como titulares reales*». Es decir, permite la presentación de la DTE en caso de cotitularidad, si bien parece exigir que todos los cotitulares la presenten.

Algún autor ha apuntado la utilización por parte del RDL 12/2012 y de la Orden de la misma terminología (*titular real*) que aparece en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (Ley de Prevención del Blanqueo), en la que es titular real, entre otros supuestos, el que posea o controle más de un 25% del capital o derechos de voto de una persona jurídica. Sin embargo, ni el RDL 12/2012 ni la Orden remiten a esta Ley para definir al titular real.

Lo cierto es que el control, individual o conjunto, será necesario para cumplir el requisito relativo a la adquisición de la titularidad jurídica de los bienes por los titulares reales.

En todo caso, en la práctica, serán frecuentes los supuestos en los que no se tenga el control (más del 50%) de la sociedad interpuesta y la titularidad se posea junto con no contribuyentes que no obtengan renta alguna en España y no deban por tanto presentar la DTE; en ese caso, teniendo en cuenta la literalidad de la norma, y estando fuera del supuesto contemplado en el Primer Informe de la DGT, no parecería posible que el contribuyente incluyera en la DTE su porcentaje de participación en los bienes y derechos poseídos a través de la entidad interpuesta (aunque pudiera obtener la titularidad jurídica de esos bienes —en la parte que le correspondiera—). La única alternativa en estos casos sería, por tanto, declarar la participación en la entidad no residente.

1.3.4 · Adquisición de la titularidad jurídica de los bienes por el titular real

Uno de los temas que más debates y preocupación ha generado en relación con las entidades interpuestas es el de las consecuencias tributarias derivadas de la necesaria adquisición de la titularidad jurídica de los bienes o derechos incluidos en la DTE por parte de su titular real antes del 31 de diciembre de 2013.

La norma no limita el medio de adquisición de esos bienes o derechos, luego podría ser desde la compra del bien o derecho a la entidad interpuesta, a la simple liquidación de la entidad. En la práctica, en gran parte de los casos, los contribuyentes preferirán liquidar la entidad interpuesta, ya que habrá

⁴⁹ Este es el porcentaje de participación individual o conjunta (con el grupo de parentesco, en el IRPF, o con entidades vinculadas, en el IS) que se exige, por ejemplo, para aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional que guarda ciertas semejanzas con esta norma y que tiene precisamente por finalidad desconocer la entidad interpuesta, residente en un país de baja tributación y controlada por el contribuyente, que no realiza actividades económicas.

perdido su razón de ser y su mantenimiento conllevará un coste económico. Ahora bien, habrá supuestos en los que la entidad interpuesta tenga una finalidad distinta a la fiscal (por ejemplo, sucesoria) y en los que la exigencia de que se llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes a 31 de diciembre de 2013 hará que no se opte por esta vía.

Llegados a este punto, el problema que se suscita es que, de acuerdo con el régimen general de tributación, tanto la transmisión del bien por parte de la entidad interpuesta como la liquidación de esa entidad, puede generar una renta para la entidad por la diferencia entre el valor de adquisición del bien y su valor de mercado en el momento de la transmisión o liquidación (renta que, en determinados supuestos, podría quedar sujeta al IRNR). Además, en el supuesto de liquidación de la entidad, el socio puede obtener una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición de su participación en la entidad.

En pura lógica, si el RDL 12/2012 considera titulares a aquellos contribuyentes que poseen bienes y derechos a través de entidades interpuestas no residentes controladas por ellos mismos, la adquisición de esos mismos bienes por quienes ya se consideraran sus titulares no debería dar lugar a ninguna plusvalía sujeta a tributación en España, ni para la sociedad interpuesta, ni para los socios, ya que no habría una verdadera transmisión, al menos, a estos efectos fiscales. Esta interpretación resulta coherente además con el criterio de valoración previsto en la norma: los bienes y derechos incluidos en la DTE se valorarán, a efectos fiscales, por sus valores de adquisición (incluidos en la declaración). Es decir, el titular real que ha incluido en la DTE los bienes y derechos poseídos a través de la entidad interpuesta, porque así lo permite la norma, tiene como valor fiscal *de esos bienes y derechos* —y no de la participación en la entidad interpuesta— el valor de adquisición declarado.

En cualquier caso, la disquisición anterior podría quedar zanjada definitivamente si se aprobara la nueva modificación del RDL 12/2012, propuesta por el grupo parlamentario del Partido Popular en los siguientes términos⁵⁰:

⁵⁰ El PP ha justificado la enmienda del siguiente modo: «La actual regulación de la declaración tributaria especial permite que la misma sea presentada por el titular real de los bienes o

«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.

La posterior adquisición de la titularidad jurídica de los citados bienes o derechos por el titular real determinará que este se subrogue en la posición de aquel respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes o derechos, y que no se integren en la base imponible de los impuestos a los que se refiere esta disposición adicional las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicha adquisición».

Ahora bien, la adquisición de los bienes o derechos poseídos a través de entidades interpuestas puede tener efectos en otros tributos que no están cubiertos por la propuesta anterior que limita sus efectos, expresamente, al IRPF, el IS y el IRNR.

Así, en el caso más típico de un contribuyente del IRPF que tiene un inmueble situado en España a través de una entidad no residente, la adquisición del inmueble por parte de ese contribuyente quedaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP), devengándose asimismo con la transmisión el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Desde un punto de vista estrictamente lógico, la idea de que se reconozca a alguien como titular pleno de un bien a efectos del IRPF, el IS o el IRNR —ya que solo de esa manera puede evitarse la tributación directa derivada de la transmisión del bien a ese titular, reconociendo que no hay transmisión alguna puesto que la previa transmisión al titular formal fue una mera *ficción*—, pero se pretenda luego que, no obstante, ese titular real —pleno— no lo es a efectos de otros tributos y, por lo tanto, sí ha existido una transmisión en el ámbito

derechos, en vez de por el titular jurídico de los mismos, cuando este último resida en el extranjero y el titular real llegue a ostentar la titularidad jurídica de aquellos antes de 31 de diciembre de 2013. El reconocimiento implícito de dicha titularidad a través de la presentación de dicha declaración, con el correspondiente ingreso previsto en dicha regulación, exige que la posterior adquisición formal de dicha titularidad no determine la integración de renta alguna en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Eso sí, se aclara que el adquirente debe conservar tanto el valor como la fecha de adquisición originaria, lo que producirá, entre otros efectos, que tribute en una futura transmisión de igual forma que si hubiera ostentado dicha titularidad jurídica desde el momento inicial».

de tales tributos (ITP), es desde luego chocante. En todo caso, este planteamiento ya ha sido mantenido por la DGT en relación con algún otro supuesto⁵¹.

1.3.5 · Declaración de las rentas generadas por los bienes hasta la adquisición de la titularidad jurídica por parte del titular real

Otra de las dudas que surge de esta norma, íntimamente ligada a la cuestión anterior, es quién debe declarar las rentas obtenidas por la entidad interpuesta en el ejercicio 2011 en el caso de que el contribuyente todavía no haya adquirido la titularidad jurídica de los bienes y derechos a 31 de diciembre de ese año.

Al igual que en el caso anterior, una interpretación lógica y sistemática de la norma debería llevar a concluir que, puesto que se permite al contribuyente incluir en la DTE los bienes poseídos a través de la entidad controlada no residente, por ser su titular real, elegida esa opción, los rendimientos derivados de esos mismos bienes deben atribuirse fiscalmente al declarante desde el 1 de enero de 2011 (sin esperar por tanto a que adquiera su titularidad jurídica). En todo caso, esta cuestión ha quedado también resuelta en el Segundo Informe que confirma 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 (...) por el propio titular real, aun cuando no haya adquirido la titularidad jurídica de los bienes»*.

1.3.6 · ¿Qué ocurre si el titular real no adquiere la titularidad jurídica de los bienes en el plazo señalado?

Otra cuestión suscitada en relación con las entidades interpuestas se refiere a las consecuencias derivadas de que el contribuyente, titular real de determinados bienes y derechos poseídos a través de

una entidad interpuesta, que incluye esos bienes y derechos en la DTE, no llegue a obtener su titularidad jurídica antes del 31 de diciembre de 2013.

Ni el RDL 12/2012 ni la Orden HAP/1182/2012 prevén tales consecuencias. Ahora bien, de la lectura de la norma parecería que el resultado sería que en ese caso no podrían entenderse regularizadas las rentas no declaradas correspondientes a los bienes y derechos poseídos a través de las entidades interpuestas.

1.3.7 · Entidades interpuestas en la posesión de bienes o derechos que no pueden declararse mediante la DTE

Una última cuestión relacionada con este tema es qué ocurre con aquellos bienes poseídos a través de entidades interpuestas que, por haberse adquirido con rentas obtenidas en períodos prescritos, no pueden ser objeto de inclusión en la DTE. ¿Puede el contribuyente autolevantar el velo de la persona jurídica interpuesta y declarar directamente en sus impuestos personales los bienes de los que es *titular real* y las rentas generadas por esos bienes?

En la reciente experiencia de otras regularizaciones ordinarias —no amparadas por la DTE—, la Administración tributaria admitió la imputación de las rentas al titular último de los bienes cuando esos bienes se poseían a través de sociedades íntegramente participadas por el contribuyente con la única finalidad de ocultar la identidad del titular real y evitar retenciones fiscales en el extranjero. Ahora bien, la aprobación de la DTE, que regula expresamente estos supuestos —exigiendo que se adquiera la titularidad jurídica de los bienes antes del 31 de diciembre de 2013—, plantea la duda de si la Administración continuará aceptando también esta alternativa en la vía de la regularización ordinaria.

La siguiente cuestión que lógicamente se nos plantea es si, en este caso, la tributación derivada de la adquisición de esos bienes o derechos por parte de su titular real, en el supuesto de que quisiera prescindir de la entidad interpuesta, podría también quedar diferida en sede de la sociedad, del socio o de ambos, como ocurre para los bienes y derechos incluidos en la DTE.

En el ámbito de los principios tributarios, la respuesta a esta pregunta debería ser que el tratamiento en ambos casos —idénticos, salvo por la fecha de percepción de la renta no declarada con la que se adquirieron los bienes poseídos a través de la

⁵¹ En relación con los *trusts*, la DGT ha desconocido su existencia a efectos de determinados impuestos (*e. g.*, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones —consulta V1991-08, de 30 de octubre de 2008—) y, sin embargo, considera sujeto a tributación por ITP el cambio del administrador de un *trust* (*trustee*) que era el titular —formal— de un inmueble en España, reconociendo por tanto efectos fiscales a la aportación de los bienes al *trust*. En este último sentido, consultas de la DGT de fecha 28 de julio de 1997 y 21 de abril de 1998.

entidad interpuesta— debería ser el mismo. Pero, obviamente, moverse en el terreno de los principios, cuando concurren normas que pueden interpretarse de distintas formas, no es lo más deseable desde el punto de vista de otro gran principio del Derecho: la seguridad jurídica.

2 · LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Entre las nuevas medidas incluidas en la *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*, a la que en adelante nos referiremos como la *Ley de intensificación de la lucha contra el fraude* o simplemente como la *Ley* se encuentra una medida que sin duda será objeto de múltiples controversias y que está íntimamente ligada con la llamada *amnistía fiscal* a la que nos hemos referido en el apartado anterior: se trata de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero que se plasma en una nueva disposición adicional decimoctava a incluir en la LGT.

Esta nueva obligación de información adquiere relevancia no solo por la obligación tributaria formal que impone, sino por las nefastas consecuencias que para el contribuyente tiene su falta de presentación en plazo.

En palabras del Gobierno, es un complemento perfecto al plan extraordinario de regularización de rentas ocultas aprobado, por el que se pretende la afloración de ingresos procedentes de la economía sumergida y su incorporación a la economía regular antes del 30 de noviembre⁵².

Tras el análisis de las distintas normas en juego, la conclusión que se extrae es clara: se persigue abocar al contribuyente que tiene rentas o bienes ocultos en el extranjero a acogerse a la salida que ofrece la DTE hasta el 30 de noviembre, bajo la amenaza de lo que pasará el día después en caso de no haber regularizado su situación. Pese a que las consecuencias previstas para la falta de presentación de la declaración informativa sean, en algún punto, jurídicamente cuestionables y puedan ser

objeto de recursos o de interpretaciones jurisprudenciales mitigadoras de su alcance, el objetivo perseguido de constricción de la voluntad del contribuyente defraudador se conseguirá en cualquier caso, en tanto en cuanto estos recursos o interpretaciones siempre tendrán lugar con posterioridad a la fecha de cierre prevista para la presentación de la DTE.

Desde esta perspectiva, vamos a examinar a continuación en qué consiste esta declaración informativa y las posibles consecuencias de su incumplimiento.

2.1 · Contenido de la obligación de información

Esta obligación se incorpora al ordenamiento jurídico como una obligación tributaria formal dentro de las obligaciones de información que, con carácter genérico, regula el artículo 93 de la LGT.

Pendiente de la posterior concreción reglamentaria y de la aprobación del modelo de declaración, la información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero que deberán facilitar los obligados tributarios a la Administración tributaria será la siguiente:

(i) Información sobre cuentas bancarias.

No solo debe dar esta información el titular o beneficiario de la cuenta, sino también aquellos que figuren como autorizados o que de alguna otra forma ostenten poder de disposición. Así, parece inevitable que en muchos casos se produzca la duplicidad de declaraciones relativas a las mismas cuentas.

La obligación de dar información para quien ostente el poder de disposición solo se encuentra en cuanto a la información a suministrar sobre cuentas bancarias y no respecto de otros bienes y derechos situados en el extranjero. Tratándose de un concepto jurídico indeterminado, y dado que la obligación de información se extiende de forma genérica para todos los bienes y derechos al titular real de estos, tal y como este titular se define en el artículo 4 de la Ley de Prevención del Blanqueo, entendemos que, en aras de la seguridad jurídica que sería deseable predicar del precepto, sería conveniente su eliminación.

(ii) Información de 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

⁵² Referencia del Consejo de Ministros de 22 de junio de 2012.

sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.

Lo relevante para que nazca la obligación de declarar es que los títulos en cuestión estén depositados o situados en el extranjero, independientemente de la residencia de la entidad emisora.

(iii) Información de los seguros de vida o invalidez de los que se sea tomador y de las rentas vitalicias o temporales de las que se sea beneficiario como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

En este caso los obligados a dar información son solo el designado como tomador y como beneficiario.

(iv) Información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero. Se refiere al titular formal de los bienes.

Como ha quedado dicho, estas obligaciones se extienden además al titular real de los bienes, según su definición contenida en la Ley de Prevención del Blanqueo.

Tal y como está redactada la disposición adicional, la obligación de información se regula de una forma muy extensa, lo que podría dar lugar a situaciones indeseables por desproporcionadas e injustas, teniendo en cuenta el severo régimen sancionador y las consecuencias adicionales que se anudan a su incumplimiento.

Así, por un lado, la norma impone la obligación de informar a todos los obligados tributarios, concepto muy amplio contenido en el artículo 35 de la LGT, que podría generar confusión, ya que en él se incluyen también sujetos que podrían ser no residentes en España (obligados tributarios, por ejemplo, en concepto de retenedores) y sobre los que esta obligación resultaría absurda y diabólica.

Del mismo modo, la norma no fija un umbral cuantitativo mínimo a partir del cual nazca la obligación de informar, sino que esta surge inicialmente sea cual sea el valor de los bienes y derechos situados en el extranjero.

Parece que, como era de esperar, la obligación se moderará en el Real Decreto por el que esta se desarrolle. Así, según el texto del actual *Proyecto de Real Decreto por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional*

en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, la obligación se limita tanto en cuanto a los sujetos obligados a su presentación (personas físicas y jurídicas residentes, establecimientos permanentes y entidades del artículo 35.4 de la LGT) como en el importe mínimo a partir del cual nace la obligación de informar (20.000 euros).

Por otro lado, teniendo en cuenta la finalidad perseguida por la Ley de intensificación de la lucha contra el fraude, echamos en falta que la obligación se extienda a otro tipo de bienes que, por sus características, podrían tener mayor vinculación con la elusión fiscal o con otro tipo de conductas ilícitas y que la norma omite, como podrían ser joyas, vehículos, embarcaciones, metales preciosos o dinero en efectivo. En cuanto a estos bienes y con la actual redacción, no existe la obligación de información.

2.2 · Régimen sancionador específico por el incumplimiento del deber de informar

Adicionalmente a la obligación de información, la disposición adicional en cuestión incluye un régimen de infracciones y sanciones específico para los casos de incumplimiento.

Así, la falta de presentación de la declaración o su presentación de forma incompleta, inexacta o falsa se castigará con una multa mínima de 10.000 euros, siendo la sanción de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien o derecho que hubiera debido incluirse en la declaración, o lo hubiera sido de forma incompleta, inexacta o falsa.

Se incluye además una sanción reducida mínima de 1.500 euros, consistente en 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien o derecho, cuando la declaración se hubiera presentado fuera de plazo sin que mediara requerimiento previo por parte de la Administración tributaria. Asimismo, y en línea con la tipificación general de esta infracción incluida en la Ley, se sanciona con estos mismos importes la falta de utilización de medios telemáticos para la presentación de la declaración cuando así se hubiera previsto.

Desde luego, a nadie se le escapa la dureza de las sanciones previstas, sobre todo si se las compara

con las reguladas en los supuestos generales de infracción por falta de presentación de declaraciones o por su presentación incompleta o inexacta sin que exista perjuicio económico para la Hacienda Pública, como sería el caso.

Llama la atención en primer lugar que las infracciones en el caso de la declaración de bienes se califican en todo caso como *muy graves*, sin distinguir entre los casos de falta de presentación —calificadas como *leves* en la regulación genérica— y los de presentación inexacta o incompleta —que en su regulación genérica se califican únicamente como *graves*—.

En segundo lugar, la diferencia de los castigos previstos para el incumplimiento es abismal: en términos genéricos estas infracciones se castigan con multas fijas de entre 200 y 400 euros o, cuando se trata de requerimientos individualizados o de obligaciones generales de suministro de información, con una multa fija de entre 20 y 200 euros por dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros para los casos de falta de presentación de declaraciones.

Teniendo en cuenta que los hechos constitutivos de la infracción son equivalentes, esto es, el desvalor de la conducta del contribuyente sería el mismo en ambos casos: no declarar o declarar de forma incompleta o inexacta sin que exista un perjuicio económico para la Hacienda Pública, las consecuencias aparejadas debería ser también equivalentes y, en cualquier caso, proporcionadas.

Por ello, entendemos que este distinto y tan diferenciado tratamiento entre las infracciones y sanciones genéricas y las específicas por unos hechos similares conculca el principio de proporcionalidad que, inspirado en los principios del Derecho penal, debe también aplicarse en el Derecho administrativo sancionador.

A nuestro juicio, el bien protegido en este caso —la información en manos de la Hacienda Pública para el cumplimiento de sus fines (aquí no se estaría protegiendo directamente, aunque sí de forma indirecta, el sostenimiento de los gastos públicos por todos los ciudadanos, ya que de esta declaración informativa no resultaría cuota a ingresar)—, no ampararía este trato diferenciado basado en la dificultad para obtener la información solicitada en la declaración fuera de España, ya que, en la gran mayoría de países de nuestro entorno, esta información se obtiene de manera fluida y, en los que

tradicionalmente existían barreras, se están eliminando de una forma constante y progresiva.

Por otro lado, la norma no diferencia y castiga igual a aquel que ha ocultado bienes en territorios conflictivos u opacos y a aquel que los ha ocultado (no informado) en otros territorios de fácil acceso.

2.3 · Otras consecuencias: imprescriptibilidad de las ganancias no justificadas

Desde luego, una de las medidas más criticada de las que se han incluido en la Ley de intensificación de la lucha contra el fraude ha sido la de las consecuencias adicionales —además de la sanción específica— que se anudan al incumplimiento de la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero.

Así, se añade un apartado 2 al artículo 39 de la Ley del IRPF y se modifica el apartado 6 del artículo 134 de la Ley del IS para incluir un *castigo* adicional a aquellos que no hubieran cumplido *en plazo* con la obligación de información en cuestión, siempre que, claro está, no hubieran regularizado su situación a través de la DTE que puede presentarse hasta el 30 de noviembre de este año.

Este castigo además es doble, pues consiste: por un lado, en considerar como ganancias patrimoniales no justificadas (en el IRPF) o bienes y derechos adquiridos con cargo a renta no declarada (en el IS) aquellos respecto de los que no se hubiera cumplido con la obligación de información que es objeto de análisis en este artículo e integrarlas en la base liquidable general (o imputarlas a la renta del periodo, en el IS) del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos y, por otro lado, se regula además un régimen sancionador específico para estos supuestos concretos.

La novedad consiste en que se introduce, por primera vez en la historia de nuestro ordenamiento jurídico, la imprescriptibilidad a efectos tributarios.

Ello se hace a través de la presunción *iuris et de iure*, sin que admita prueba en contrario, de que la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo la obligación de información proceden de rentas no gravadas del ejercicio más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización.

La opinión mayoritaria es que debería permitirse poder acreditar que los bienes y derechos ocultos y,

por tanto, la renta de la que estos proceden, provienen de un ejercicio prescrito y, en ese caso, no debería aflorar renta gravable. Así lo han manifestado autores como Simón Acosta⁵³, Falcón y Tella⁵⁴ o Sánchez Pedroche⁵⁵.

Sin embargo, aunque compartimos los argumentos de quienes defienden que esta previsión es un abuso, entendemos que la norma es clara en su dicción y, por tanto, la Administración tributaria no tendrá dudas en aplicar la imprescriptibilidad en estos casos.

Parece, pues, que el obligado tributario no podrá acreditar, como en los demás supuestos en los que la Administración tributaria descubre estos bienes o derechos ocultos, que ostenta su titularidad desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción y evitar así la regularización.

Las únicas limitaciones a la aplicación de esta presunción son que se acredite que la titularidad de los bienes y derechos se corresponde con rentas declaradas o que se acredite que se corresponde con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no se tuviese la condición de contribuyente en el IRPF o en el IS, respectivamente, esto es, que no se era residente fiscal en España en esos periodos.

También se ha introducido una disposición adicional segunda a la Ley para limitar la aplicación en el tiempo de esta presunción: se aclara que las imputaciones se realizarán al periodo que proceda siempre y cuando hubiera estado en vigor en ese periodo la modificación introducida a los artículos 39 de la Ley del IRPF y 134 de la Ley del IS.

Lo que la norma parece prever es que, descubiertos unos bienes en el extranjero, aunque su obtención se hubiera realizado con rentas prescritas, la ganancia patrimonial se imputará al ejercicio más antiguo en el que hubiera estado en vigor esta presunción.

En aras de la seguridad jurídica, lo deseable hubiera sido que se limitara la aplicación de la norma de

imprescriptibilidad a los bienes y derechos que se ocultaran a partir de la entrada en vigor de estas modificaciones, permitiendo en ejercicios anteriores acreditar, según la norma general, que estos proceden de ejercicios prescritos. No obstante, parece que lo único que se limita es el periodo al que estas ganancias presuntas se imputarán (no al más antiguo no prescrito, sino al más antiguo en el que las modificaciones en cuestión hubieran estado en vigor).

Sin duda, esta medida no tiene parangón en nuestro ordenamiento jurídico, pero además, por si esto fuera poco, se introduce un régimen sancionador específico y agravado para estos casos en los que se apliquen los citados artículos por no haber informado en plazo sobre los bienes y derechos situados en el extranjero.

En estos casos la infracción se considera como muy grave y se sanciona con una multa pecuniaria del 150% del importe resultante de la regularización, sin que, a estos efectos, se tengan en cuenta las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, procedentes de periodos anteriores.

Considerando la regulación de la obligación de información sobre bienes y derechos en el exterior y las consecuencias que se anudan a su incumplimiento: primero, la sanción agravada —o deberíamos decir *agradísima*— específica y, después, la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas procedentes de estos bienes y derechos, junto con, otra vez, la tipificación de una sanción agravada, no podemos sino concluir que esta regulación en su conjunto vulnera varios de los principios de nuestro ordenamiento.

En primer lugar, el principio de seguridad jurídica al obviar el instituto de la prescripción y por extenderse además a situaciones anteriores a su entrada en vigor que ya estarían prescritas con la regulación anterior.

En segundo lugar, si, como sostienen algunos autores, entendemos que la imprescriptibilidad predicada del incumplimiento de la obligación de información que se ha expuesto antes supone una sanción añadida a esa conducta del obligado tributario⁵⁶, se conculcan además varios de los principios del derecho sancionador bebidos del Derecho penal, como el de proporcionalidad, el de generalidad, el de *non*

53 E. Simón Acosta: «Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2012, n.º 847.

54 R. Falcón y Tella: «El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2012, n.º 10.

55 J. A. Sánchez Pedroche: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2012, n.º 11.

56 R. Falcón y Tella, *op. cit.*

bis in idem e incluso el de tipicidad si se pretenden sancionar de este modo conductas anteriores a la entrada en vigor de la norma.

2.4 · Especial referencia al delito fiscal

Aunque las posibles implicaciones penales de la nueva regulación que se acaba de exponer pueden ser objeto de un amplio y extenso debate, no queríamos dejar de señalar aquí, aunque sea someramente, nuestra apreciación al respecto.

En principio, podría llegar a pensarse que, dado que de la regularización que proceda por la ocultación de bienes o derechos en el extranjero derivada de la citada presunción *iuris et de iure* resultará una cuota a ingresar por el sujeto pasivo, este podría llegar a cometer el delito contra la Hacienda Pública tipificado en el vigente artículo 305 del Código Penal si la cuantía de lo que le corresponde ingresar en ese momento superara los 120.000 euros que abren la esfera del ilícito penal.

Sin embargo, entendemos que esto no sería así por lo siguiente. El tipo penal consiste en esencia en defraudar a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos. Esta conducta se realizará por el sujeto pasivo en el momento en el que oculte al fisco las rentas con las que adquiriera los bienes y derechos situados en el extranjero y será entonces, teniendo en cuenta la cuota que le hubiera correspondido ingresar por esas rentas y que no ingresó, cuando, en su caso, cometería el delito. Una vez cometido en ese momento el delito no puede volver a cometerse de nuevo sin ninguna acción u omisión del sujeto pasivo cuando la Administración tributaria regularice su situación en aplicación de la presunción en cuestión.

En consecuencia, entendemos que la prescripción a efectos penales seguirá inalterada y comenzará a contarse, como hasta ahora, en el ejercicio en el que se eluda efectivamente el pago del tributo, sin que, a estos efectos, deba tener relevancia la posible posterior regularización de la ganancia patrimonial que presume la norma.

No obstante, es probable que, si la cuota puesta de manifiesto en la regularización que practique la Administración tributaria supera el límite de los 120.000 euros, el contribuyente se verá en la necesidad de acreditar a efectos penales que los bienes y derechos ocultos se han obtenido con renta perteneciente a periodos ya prescritos penalmente o que la cantidad eludida en su momento no superaba ese límite.

2.5 · Otras inquietudes

A la vista de las novedades tributarias citadas introducidas en la Ley de intensificación de la lucha contra el fraude, se nos generan una serie de inquietudes para las que, en ocasiones, no encontramos una respuesta clara y que se exponen brevemente a continuación:

(i) La norma vincula la imprescriptibilidad a los casos en los que no se cumpla *en plazo* con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero. ¿Significa esto que, una vez expirado el plazo de presentación sin haberlo hecho, el contribuyente ha dejado abierta para siempre la puerta a una regularización de los bienes y derechos que tenga en el extranjero?

Parecería una consecuencia extremadamente desproporcionada en casos de olvido y subsanación temprana de la presentación de la declaración, más aún teniendo en cuenta que el propio legislador prevé la presentación extemporánea de estas declaraciones sin requerimiento previo cuando regula las sanciones específicas a esas conductas.

Sin embargo, lo cierto es que el texto del artículo predica esta consecuencia cuando *no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información*, con lo que parece que la presentación en plazo será determinante y no nos extrañaría que la Administración tributaria adoptara esta postura. En cualquier caso, el contribuyente siempre podría acreditar que los bienes y derechos se adquirieron con renta declarada (o procedente de ejercicios en los que no tuviera su residencia fiscal en España) para evitar la citada imprescriptibilidad.

(ii) Entonces, ¿qué pasa con los bienes y derechos con origen en ejercicios anteriores ya prescritos? ¿Podrán incluirse en la primera declaración que haya que presentar por este motivo y, en ese caso, sería de aplicación la norma general que permite acreditar que pertenecen a ejercicios prescritos? Parece que esta tendrá que ser la solución que debería incluirse en el desarrollo reglamentario de la declaración en cuestión.

(iii) ¿Qué pasa si se incluyen los bienes en una declaración y el contribuyente presenta fuera de plazo la del año siguiente? En teoría, según el texto de la norma, al no haberse presentado la

declaración en plazo, esos bienes se imputarían como ganancia patrimonial (o renta no declarada, en el IS) al periodo más antiguo entre los no prescritos, lo que, de nuevo, nos parece un despropósito. En estos casos, las reglas de la sana crítica nos llevan a pensar que únicamente procedería la sanción por presentación fuera de plazo de la declaración informativa, sin que debiera producirse la regularización aparejada a la falta de información.

(iv) ¿Qué ocurre si se declaran los bienes y derechos de forma inexacta?

Si los bienes y derechos son identificables, pese a la declaración incorrecta y al margen de la sanción específica prevista para estos casos, debería entenderse que se han incluido a los efectos de los artículos 39 de la Ley del IRPF y 134 de la Ley del IS.

(v) ¿Y si lo declara el titular del bien, pero no aquel que tenga el poder de disposición (en el caso de una cuenta corriente)?

Entendemos que una sola declaración de los bienes o derechos debería bastar para enervar la imprescriptibilidad.

(vi) La nueva regulación que se ha expuesto, resulta claramente desproporcionada. Podemos verlo con el siguiente ejemplo:

Un contribuyente es titular de una cuenta corriente en Suiza cuyo saldo a 31 de diciembre de 2010, procedente de rentas no declaradas, es de 100.000 euros. Fruto del progresivo y creciente intercambio de información con este país, las autoridades españolas son conocedoras de su existencia. Si el contribuyente hubiera optado por regularizar su situación bajo el paraguas de la DTE habría tenido que ingresar 10.000 euros al fisco. Sin embargo, si se regulariza su situación por parte de la Administración una vez aprobado el Proyecto, la cuantía a ingresar será la siguiente: (i) por no incluirla en la declaración de información, 10.000 euros (sanción mínima, suponiendo que no queda excluida por la aplicación de la sanción citada después); (ii) por la regularización como ganancia patrimonial en el IRPF, suponiendo un tipo marginal del 50%, 50.000 euros más los intereses de demora que correspondan; (iii) por la sanción propia por esta regularización practicada en el IRPF, 150%, 75.000 euros. Por lo tanto, el coste de no incluir esta cuenta en la declaración de información prevista sería de 135.000

euros más los intereses de demora correspondientes, es decir, más que el propio importe de la cuenta.

Si además resultara que las rentas proceden de un ejercicio prescrito (excluyendo los posibles intereses generados), en cuyo caso si los bienes y derechos correspondientes a esas rentas estuvieran situados en España bastaría con acreditar el ejercicio de su procedencia para excluir el gravamen, parece que este tratamiento diferenciado es totalmente desproporcional y, desde luego, confiscatorio.

(vii) ¿Qué pasa si un contribuyente presenta la DTE y luego no incluye sus bienes y derechos en el extranjero en la declaración informativa? Dado que las rentas acogidas a esta tienen el carácter de renta declarada, el contribuyente, aunque tendrá que hacer frente a las sanciones específicas por la falta de presentación de la declaración informativa, podrá acreditar que los bienes y derechos se corresponden con renta declarada para evitar la imputación de la ganancia patrimonial correspondiente.

(viii) ¿Podría un contribuyente regularizar voluntariamente su situación después de haber incumplido con la obligación de información? La respuesta tiene que ser necesariamente que sí. Debe poder hacerlo tanto en cuanto a la declaración informativa en sí (previsto en el régimen sancionador específico) como en cuanto a las rentas que originaron los bienes en cuestión. En este último caso, deberían aplicarse únicamente los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulados en el artículo 27 de la LGT.

(ix) ¿Podrían regularizarse ejercicios prescritos? En estos casos, desde luego entendemos que lo que debe hacer el contribuyente es incluir los bienes y derechos que tenga en el extranjero en la declaración informativa que se apruebe al respecto y, de este modo, enervar la presunción de imputación de la renta al periodo más antiguo entre los no prescritos. De no hacerlo así, la cuestión se complica, pues aunque entendemos que el contribuyente debería poder regularizar su situación presentando una declaración informativa aunque esta sea extemporánea (lo que llevaría aparejado la sanción específica correspondiente), el texto de la norma que exige que la presentación de la declaración se efectúe en *plazo* podría llevar a la Administración tributaria a entender que en

estos casos se aplicaría la presunción de imprescriptibilidad y, por lo tanto, regularizar la situación del contribuyente en los términos vistos anteriormente.

(x) ¿Podría justificarse que los bienes y derechos se obtuvieron con rentas no declaradas de ejercicios posteriores al último ejercicio no

prescrito y limitar así los intereses de demora generados? Debería darse esta posibilidad al contribuyente, sin embargo, dada la literalidad de los artículos en cuestión, de nuevo no nos extrañaría que la Administración tributaria pretendiera su imputación al ejercicio más antiguo en todos los casos.