

## AVANCE NORMATIVO

Junio 2012

**REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL DE BIENES O DERECHOS  
Y  
GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE  
EXTRANJERA**

En el BOE de 4 de junio se publicaron las ordenes ministeriales que aprueban las declaraciones tributarias especiales Modelo 750 y 250 que se refieren a la regularización fiscal de bienes o derechos (comúnmente conocida como “Amnistía fiscal”) y al gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera.

En dichas órdenes se regulan las condiciones generales y el procedimiento para las declaraciones tributarias especiales que nos ocupan y se resuelven algunas cuestiones de índole práctica asociadas a dichas declaraciones.

En el presente avance normativo, complementario al ya remitido el pasado 10 de abril, se resumen los aspectos básicos de dichas declaraciones tributarias especiales y se ponen de manifiesto algunos aspectos sensibles a tener en cuenta a la hora de valorar las implicaciones de las mismas.

**I. REGULARIZACION TRIBUTARIA ESPECIAL DE BIENES O DERECHOS**

**Normativa aplicable:** Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, que fue modificada por la Disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, y la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, que aprueba el Modelo 750 denominado “*Declaración Tributaria Especial*”.

**Ámbito de aplicación y efectos:** la regularización tributaria especial de bienes o derechos despliega efectos exclusivamente en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y con el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) en territorio común.

Para entender el mecanismo de regularización planteado no debe perderse de vista que se trata de regularizar rentas no declaradas exclusivamente por los anteriores impuestos a través de la indicación de los bienes o derechos que, a una determinada fecha, se hayan adquirido con cargo a las citadas rentas.

En consecuencia, los contribuyentes que presenten su declaración tributaria especial e ingresen la cuota correspondiente, dado que no caben supuestos de aplazamiento fraccionamiento o presentación sin ingreso, regularizarán su situación respecto a las rentas no declaradas de cualquiera de los citados tributos en relación con los bienes o derechos objeto de declaración y únicamente hasta el importe declarado, no

resultando exigibles sanciones, intereses ni recargos respecto hasta ese importe de la cuantía declarada.

En este sentido, hay que tener en cuenta que si la renta no declarada en el pasado y en ejercicios abiertos a su comprobación hubiera sido mayor que el valor de los bienes y derechos declarados según las normas que posteriormente se exponen, pudiendo ser objeto de comprobación por parte de la inspección tributaria, parece que tal diferencia no tendría cobertura de la exclusión de las sanciones recargos e intereses citados anteriormente. Por otro lado, la regularización se refiere a períodos finalizados antes de la entrada en vigor de la declaración especial, por lo que no desplegaría efectos respecto de posteriores ejercicios como sucede con el IRPF o IS del ejercicio 2011.

### **Bienes o derechos susceptibles de declaración:**

Con carácter general los bienes o derechos que podrán ser objeto de declaración serán aquellos que, siendo de titularidad de un determinado contribuyente, se hayan adquirido con rentas no declaradas previamente por dicho contribuyente en el IRPF, IS o IRNR.

La titularidad de dichos bienes o derechos debe acreditarse con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de la declaración tributaria especial (31 de marzo de 2012), lo que, con carácter general, supone poder acreditar la titularidad de dichos bienes a 31 de diciembre de 2010.

Mientras que en determinados casos la titularidad de los bienes o derechos en una determinada fecha no presenta complicaciones (a modo de ejemplo cuando se trata de una cuenta bancaria o activo financiero cuyo titular directo es el contribuyente, acreditándose dicho extremo por los registros o certificados bancarios emitidos por la entidad bancaria), en muchos otros la realidad es que la posible casuística de estos bienes o derechos es muy amplia y puede dificultar la acreditación de la efectiva y real titularidad por el contribuyente que pretende regularizar.

a) En una vertiente de dichos casos, la declaración tributaria especial ofrece una solución efectiva a los contribuyentes que hubieran gestionado su patrimonio mediante la utilización de estructuras jurídicas complejas y de figuras jurídicas ajenas a nuestro derecho (trust, fundaciones y figuras asimilables constituidas conforme a derecho extranjero), donde pueden plantearse importantes dificultades para acreditar titularidad jurídica y efectiva del contribuyente sobre los bienes o derechos a una determinada fecha.

Así cuando el titular jurídico de los bienes o derechos no sea residente en territorio español y difiera del titular real o último de los bienes se acepta a este último como pleno titular de los bienes o derechos objeto de regularización siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de dichos bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013 (apartado 6 de la Disposición adicional primera del RDL 12/2012 introducido por la Disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012). Ello obliga por tanto a deshacer las figuras interpuestas para eliminar dichas titularidades fiduciarias registrándose los bienes a nombre del contribuyente que regulariza.

A estos efectos, según se recoge en la Orden ministerial que aprueba el modelo “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.” Dicha definición, no tiene soporte en la Disposición adicional primera, ni explica qué se debe entender por control; por lo que es razonable prever que se tratará de un aspecto potencialmente conflictivo en la aplicación de la norma.

b) En una segunda vertiente, se habilita por medio de esta orden, un tratamiento *ad hoc* para la regularización del dinero en efectivo donde, al no poderse acreditar la fecha de su generación con una mínima seguridad jurídica, se establece que “será suficiente la manifestación a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, (...), siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial 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 Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional 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.”

Sin entrar a valorar la discutible idoneidad técnica del recurso normativo utilizado (este criterio se menciona únicamente en la Orden ministerial que aprueba el Modelo 750 pero no está específicamente contemplado en el Real Decreto-ley), el mandato parece claro y puede resolver muchos de los aspectos prácticos de la regularización en relación con el dinero en efectivo.

#### **Base imponible de la declaración:**

Con carácter general los bienes o derechos que se ostentan a 31 de diciembre del 2010 se declararán por el valor de adquisición de los mismos (no por su valor a 31.12.2010). Este valor declarado, se considera el valor de adquisición fiscal para el cálculo de futuras plusvalías, y no como veremos para ciertas minusvalías en la futura transmisión de dichos bienes.

En el caso de que se regularicen activos que incorporen minusvalías latentes o rendimientos de capital mobiliario negativos latentes de importe considerable, el coste efectivo de regularizar puede ser muy superior al 10% sobre el valor del patrimonio actual, cuando si además dichas minusvalías persisten y finalmente se materializa la pérdida o el rendimiento de capital negativo, la diferencia entre el valor de adquisición declarado y el valor normal de mercado a la fecha de presentación de la declaración no será fiscalmente deducible.

Sin embargo si los activos a regularizar incorporan plusvalías latentes las mismas no se satisfarán con ocasión de la regularización y el futuro se gravarán a los tipos de tributación de estas rentas por los impuestos españoles que son superiores al 10%.

En el caso de dinero depositado en cuentas bancarias éstas se declararán con carácter general por el saldo a 31.12.2010 salvo que el saldo de cualquier fecha anterior fuere superior y esté no se haya materializado en otros bienes objeto de la

declaración tributaria especial. La norma pretende dar la posibilidad a que el patrimonio existente en tiempos previos al 31.12.2010 que se haya destinado al consumo pueda someter también a la regularización.

Finalmente y cuando se trate de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, éstos se declararán únicamente por la parte del valor de adquisición de dicho bien o derecho que se corresponda con rentas no declaradas previamente, y sin que tal declaración implique, en este caso, aumentar el valor de adquisición de dicho bien o derecho, ya que el Real Decreto-ley 19/2012 establece que los citados bienes o derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de esta declaración especial.

**Cuantía a ingresar:** la deuda tributaria será el 10% del valor de los bienes o derechos.

**Forma de presentación:** la presentación de la autoliquidación e ingreso se realizará exclusivamente por vía telemática.

**Plazo de presentación:** el plazo de presentación e ingreso de la declaración tributaria especial finaliza el 30 de noviembre de 2012.

**Otros aspectos relevantes a tomar en consideración:** en la presente nota se abordan los aspectos generales de la declaración tributaria especial, pero, según nuestro criterio, la presentación de una declaración tributaria de esta naturaleza exige un análisis previo, en ocasiones complejo y detallado, para (i) valorar cual es la aproximación óptima a la regularización tributaria que se pretende y (ii) para anticipar los posibles efectos directos e indirectos de la misma.

En dicho análisis previo, además de contemplar las cuestiones anteriormente comentadas específicas de la declaración tributaria especial, deberían tenerse en cuenta, al menos, los siguientes aspectos:

- Análisis de la conveniencia de efectuar la declaración tributaria especial frente a regularización extemporánea en vía ordinaria. En función del análisis de múltiples variables, siendo las principales a destacar entre otras i) sobre la titularidad de los bienes, ii) sobre del origen de las rentas no declaradas y iii) sobre la rentabilidad del patrimonio obtenido en los años sujetos a posible comprobación tributaria, creemos conveniente siempre plantearse la comparativa entre proceder a la regularización tributaria a través de la presentación de declaraciones complementarias del IRPF, IS o IRNR fuera de plazo, frente a utilizar este mecanismo excepcional de declaración tributaria especial, valorando en cada opción los costes y riesgos existentes

Y ello por que recordemos que en las declaraciones complementarias fuera de plazo de los tributos correspondientes se incurren en recargos por presentación voluntaria fuera de plazo e intereses de demora correspondientes, así como la ampliación automática del plazo para comprobar todo el tributo por el año regularizado por parte de la Administración Tributaria al haberse interrumpido la prescripción tributaria en dicho impuesto por los años regularizados.

- Impuestos no contemplados y posibles futuras comprobaciones tributarias. Destacar en este punto que la declaración tributaria especial no despliega efectos

sobre otros impuestos no incluidos en la misma, por lo que antes de presentar la declaración tributaria especial será necesario valorar las posibles implicaciones respecto de otros tributos como puedan ser el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin asumir a priori que aquellos contribuyentes que regularicen de forma extemporánea su situación tributaria vayan a ser objeto de un procedimiento de comprobación tributaria, no es menos cierto que, en el caso de que dicho procedimiento se produzca, el funcionario a cargo se encontrará obligado a analizar las posibles implicaciones indirectas de la regularización en dichos tributos, por lo que idealmente dicha circunstancia debe anticiparse por el contribuyente.

- Perdidas futuras. En el caso de los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades señalar que, adicionalmente, en ningún caso serán fiscalmente deducibles i) las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, ni ii) las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Las citada limitación junto con las antes comentadas respecto a la consideración de deducibles las futuras minusvalías, o rendimientos negativos, de los bienes o derechos objeto de regularización, no son de aplicación en la misma medida cuando se trata de regularizaciones tributarias ordinarias, por lo que se trata de un aspecto a analizar.

- Prevención del blanqueo de capitales. En este sentido creemos oportuno mencionar el pronunciamiento de fecha 24 de mayo de 2012 de la Secretaría General del tesoro y Política Financiera, en el que dicho organismo interpreta que no resulta preceptiva ninguna comunicación en materia de prevención del blanqueo de capitales cuando se trate de infracciones tributarias regularizadas en la propia declaración tributaria especial.

No obstante lo anterior, no cabe descartar que determinadas transacciones sean objeto de revisión desde esta perspectiva por las autoridades competentes en la materia.

## II. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

**Normativa aplicable:** Disposición adicional decimoquinta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, introducida por el artículo 1.Tercero Uno del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo y la Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, que aprueba el Modelo 250 denominado “*Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivados de la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes en territorio español*”.

**Ámbito de aplicación y efectos:** el gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera despliega efectos exclusivamente en relación con rentas sujetas al Impuesto sobre Sociedades (IS).

La finalidad de esta medida es fomentar la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones en entidades que se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales que sin esta medida extraordinaria, a la que pueden optar de manera voluntaria las entidades contribuyentes por el IS, quedarían con carácter general gravados por el tipo general (30,00%) por incumplir el requisito establecido en el artículo 21.1.b) de la Ley del IS que exige el gravamen por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga y no residir en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (excepto UE).

Recordar en este punto que el requisito establecido en el citado artículo 21.1.b) se considera cumplido cuando la entidad participada resida en un territorio con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información. En dicho supuesto, de cumplirse total o parcialmente también los requisitos establecidos en el artículo 21.1.a) y 21.1.c) las rentas que nos ocupan se encontrarían total o parcialmente exentas en el IS.

Por otro lado, el artículo 21.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades también fue objeto de mejora técnica por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, aceptándose en adelante supuestos de exención parcial de plusvalías en transmisión de participaciones en entidades no residentes, aspecto éste último que debe ser tomado en consideración a la hora de valorar la conveniencia de aplicar el gravamen especial que nos ocupa.

Finalmente, el gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

**Base imponible de la declaración:** La base imponible del gravamen especial estará constituida por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios devengados en el año 2012, sin que resulte fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pudiera derivarse de la distribución de los beneficios que sean objeto de este gravamen especial.

**Cuantía a ingresar:** el tipo del gravamen especial es del 8,00%. Se aplicará el tipo del 30,00% en el caso de plusvalías por la parte de éstas que corresponda con la

reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera sido considerada fiscalmente deducible en el IS.

**Devengo:** el gravamen especial se devengará:

- En el supuesto de dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.
- En el supuesto de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, el gravamen especial se devengará el día en que se produzca la misma.

**Forma de presentación:** la presentación de la autoliquidación e ingreso se realizará exclusivamente por vía telemática.

**Plazo de presentación:** la presentación e ingreso se realizará en los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo.

Para devengos entre el 31 de marzo y el 4 de junio de 2012 el plazo de presentación finaliza el 29 de junio de 2012.

En caso de precisar información adicional, por favor contacten con:

Gonzalo de Montis Kramer – E: [gonzalo.montis@summa4.es](mailto:gonzalo.montis@summa4.es)  
Carlos Pérez Medina – E: [carlos.perez@summa4.es](mailto:carlos.perez@summa4.es)