



REAF

revista de  
información fiscal

Nº 358  
Diciembre 2012

Revista de Economistas Asesores Fiscales

feliz navidad y año 2013

bon nadal i any 2013

bo nadal e ano 2013

eguberri eta 2013.  
Urte zoriontsuak opa dizkizu

**economistas**

Consejo General

REAF · economistas asesores fiscales

## La Imprescriptibilidad

El término “imprescriptibilidad”, es definido por la RAE como la cualidad de aquello que no puede prescribir. Reconozco que fue un amigo abogado, no fiscalista, quien me envió un correo en el que me preguntaba sobre la ya conocida obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (nueva D.A. 18ª de la L.G.T. introducida por la Ley 7/2012 que entró en vigor el pasado 31 de octubre), y lo titulaba como la imprescriptibilidad.

El Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre que en general entrará en vigor el próximo 1º de enero de 2013, prevé que dicha información se facilite a la Administración entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar, por tanto, en el primer trimestre de 2013 se deberá cumplir, según un modelo de declaración aún no publicado por Orden Ministerial, la información referida al año 2012.

Esta obligación de información, junto con la modificación del artículo 39 del IRPF y del artículo 134 del IS, son el “palo”, para aquellos contribuyentes que siendo titulares de esos bienes o derechos en el extranjero, no se

hayan acogido a la regularización fiscal que finalizó el pasado 30 de noviembre. A ello, hay que añadir el régimen sancionador específico regulado en la D.A. 1ª de la referida Ley 7/2012 titulada “Régimen sancionador en supuesto de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas”, cuya aplicación implicaría que la suma de la cuota más la sanción superarían el valor de los bienes descubiertos por la inspección.

Cierto es, que hasta el próximo 31 de marzo, no existe impedimento alguno para presentar declaración extemporánea por los años no prescritos de los bienes en el extranjero que se deseen aflorar, si antes no actúa la inspección.

Esta novedosa regulación implica un cambio sustancial respecto a la anterior y, todo y que contiene elementos muy discutibles jurídicamente que provocarán multitud de artículos de expertos, pretende que los contribuyentes afectados no puedan llegar a regularizar voluntariamente en un futuro, salvo con costes tributarios altísimos. El procedimiento, en su caso, desconocemos como se instrumentará a nivel práctico.

<sup>1</sup> **Disposición adicional primera.** Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

Vamos a centrarnos en la modificación del artículo 39 del IRPF, siendo similar, no idéntica, la producida en el artículo 134 del IS <sup>2</sup>. En el artículo 39 se ha reenumerado el texto que ya existía con el número 1 y se ha introducido un número 2, reproducimos a continuación el artículo:

*“Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.*

*Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.*

*Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.*

*2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable*

*general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimotava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto”*

Vemos que la expresión “en todo caso”, intenta cerrar cualquier resquicio de escape, y el hecho que la obligación de información deba cumplirse “en el plazo establecido al efecto”, puede llevar a que fuera de plazo no tenga valor, a estos efectos, la declaración informativa.

Si hay que señalar que si los bienes o derechos no declarados se encuentran situados en otros países de la Unión Europea, a nombre de los titulares reales, difícilmente podría aplicarse el artículo 39.2 respecto a la tenencia de dichos bienes, por cuestión obvia, de

<sup>2</sup> Artículo 4. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Con efectos para los períodos impositivos que finalicen a partir de la entrada en vigor de esta ley, se introduce un apartado 6, y se modifica el actual 6, que se reenumera como 7, en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedan redactados de la siguiente forma:

6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos como cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimotava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenida en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.

7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales”.

no discriminación en el tratamiento por su localización.

Modestamente entiendo que en este cambio tan radical, existen dos períodos muy diferenciados, uno el transitorio y el otro el definitivo.

Empezando por el definitivo que se dará en general a partir del 2 de julio de 2016.

Recordemos que según la doctrina administrativa tan sólo la Administración puede liquidar este tipo de ganancias patrimoniales no justificadas, no estando facultado el obligado tributario para consignar las mismas en su autoliquidación.

Si la Inspección descubre unos bienes o derechos en el extranjero de un obligado tributario no declarados, se los imputará al año 2012 con todas las consecuencias tributarias de cuota, sanción, e intereses de demora que hará que dicho obligado deba resarcir a la Hacienda Pública con un importe superior al valor de los bienes aflorados.

El obligado tributario podría alegar que le provienen de ejercicios anteriores, pero a efectos fiscales no tendrían valor alguno las pruebas aportadas, al menos administrativamente.

Incluso podría alegar que le provienen de una herencia, no liquidada en su día, presentando una adición de inventario, en su caso, con una liquidación cero por estar prescrita ante la Administración Autonómica o Estatal por el ISD, pero entiendo que lo tendría difícil ante la rotundidad del texto del artículo 39.2 y la imposibilidad de que la Administración pueda comprobar o liquidar un hecho imponible del ISD prescrito.

¿Y qué pasaría si el titular de los bienes los ha recibido de una persona fallecida en una fecha no prescrita, por ejemplo en el 2014?

La solución tampoco parece ser muy buena, ya que la inspección le aplicaría el artículo 39.2 a la persona fallecida (sin sanciones, en principio) y el obligado tributario debería liquidar por ISD si en su comunidad no lo tiene bonificado.

Vemos pues, que el período definitivo de aplicación de este importante cambio se presenta negro.

Analicemos a continuación el período transitorio que se iniciará el próximo 1 de abril y finalizará el 2 de julio de 2016 (a nivel penal quizás un año más, el 2 de julio de 2017).

Si durante este período actúa la inspección y descubre bienes de un obligado tributario no declarados pueden darse varias situaciones que someramente analizamos:

- 1ª El contribuyente no tiene justificación alguna y la inspección las integrará en la base liquidable general del año 2012 de conformidad con la D.A. 2ª de esta nueva Ley 7/2012 que reproducimos a continuación:

**“Disposición adicional segunda.** *Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas.*

*La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el apartado 6 del artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se realizará el período impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados.”*

Aplicando las sanciones analizadas anteriormente junto con los intereses de demora.

- 2ª Supongamos que el contribuyente aporta pruebas suficientes de que dichos bienes los poseía en un ejercicio prescrito anterior al 2012, por ejemplo la comunicación de inspección se recibe en septiembre del 2014 y se

refiere a la comprobación de los años 2010, 2011, 2012 y 2013 y el contribuyente poseía los bienes con anterioridad al 1-1-2010.

En principio, la Inspección, al aplicar las disposiciones anteriores debería imputar la “*ganancia patrimonial no justificada*” (es el título del artículo 39) al año 2012, pero el obligado tributario aportará pruebas de que dichos bienes los poseía ya en el 2010, y que seguramente obtuvo rendimientos en ese año y en el 2011, que la inspección no podrá desconocer ni dejar de liquidar y además dichos bienes deberían de figurar probablemente en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2011, y la inspección está obligada a practicar liquidación por dicho año. Si está comprobando no puede obviarlo ya que en la actuación de investigación y comprobación del año 2010 y/o 2011 debe aplicar exclusivamente la normativa vigente en dichos años.

Asimismo si en la actuación de investigación y comprobación del año 2011 resulta que la inspección conoce que existen unos rendimientos no declarados en el IRPF o unos bienes no declarados en el I.P, tiene la obligación de liquidarlos aplicando exclusivamente la normativa de dichos años, y nos cuesta creer que siendo así, puede imputar el descubrimiento del bien al año 2012 que es posterior.

No obstante, puede ser un tema polémico en función de múltiples variables que seguramente serán controvertidas y que requieren un estudio más profundo del que se hace en estas páginas.

Pensemos que si la Inspección practica liquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio del 2011, difícilmente podría aplicar el nuevo artículo 39.2 del IRPF a dichos bienes en el 2012 ya que estarían declarados en un ejercicio anterior.

3ª En el mismo caso del ejemplo anterior pero con la circunstancia de que el obligado tributario los hubiera recibido por herencia de su padre fallecido en cualesquiera de los años objeto de inspección. Entiendo que procedería liquidar por ISD, y los herederos del fallecido presentar declaraciones complementarias del fallecido por IRPF y IP, en su caso, con recargos e intereses de demora.

4º Supuesto de que cualquier obligado tributario en situación irregular durante el período transitorio quisiera ponerse a bien con la Hacienda Pública tratándose de bienes procedentes de años prescritos.

En este caso entiendo que el obligado tributario presentaría declaraciones complementarias de los años no prescritos anteriores al 2012 tributando en IRPF por los rendimientos de dichos bienes e incluyéndolos en la declaración del I.P del 2011 y, al aplicar la normativa vigente en dichos años, la inspección en la posible comprobación de dichos años debería dar conformidad, y en consecuencia, dichos bienes se entenderían “declarados” con anterioridad al año 2012 sin posibilidad de aplicar por parte de la inspección el artículo 39 del nuevo redactado a la afloración de dichos bienes. Todo ello, sin perjuicio de las sanciones por presentación extemporánea de la obligación de información del primer trimestre de 2013.

De este primer análisis de la nueva normativa, la conclusión más importante es que, a partir del próximo 1 de abril de 2013, la situación se complicará enormemente para aquellos contribuyentes que siendo titulares de bienes o derechos en el extranjero no los hayan declarado a la Administración Tributaria.

**Rosa Pérez Fernández**  
**Ángel Sáez Martínez**  
**Abogado y Economista Ros Petit**