

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070714

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 7 de junio de 2018

Vocalía 6.<sup>a</sup>

R.G. 6500/2014

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. En general.**  
*Posibilidad de modificar el contenido de la Declaración Tributaria Especial -Modelo 750- dentro del plazo que se fijó para su presentación.*

La Declaración Tributaria Especial -DTE- es una declaración tributaria, pero con la especialidad de que su presentación no supone que la Administración tributaria tenga que iniciar un procedimiento de liquidación en relación con dicha declaración. Es más, no sólo no tiene esa finalidad, sino que ni siquiera puede ser objeto por sí misma de una comprobación aislada por parte de la Administración. De trata de una Declaración Especial, que participa de determinadas características tanto de las declaraciones como de las autoliquidaciones, pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad -de los Impuestos sobre la Renta, No Residentes o Sociedades-, sino otros distintos que el legislador ha dispuesto, en particular aflorar bienes que hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas, y tras el pago de una cuota sobre su valor de adquisición, aplicarlos a esas rentas a efectos de la regularización de las mismas. En esta línea de no correspondencia con una obligación tributaria devengada con anterioridad, hay que destacar el carácter voluntario de la DTE, los obligados tributarios podían incluir los bienes que considerasen oportuno, a sabiendas que esta Declaración no se iba a comprobar -sólo en sus efectos en relación con las posibles rentas no declaradas de los impuestos directos-. Y con el añadido de que la cuota ingresada tendría la consideración de cuota del IRPF, IS o IRNR, según procediese.

Dicho esto, no es viable un procedimiento de rectificación de autoliquidación, por varias razones:

- Es una declaración, pero no una autoliquidación. No estamos, por tanto, en el ámbito del art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT).

- Es una declaración voluntaria -no obligatoria-.

- Está más cerca de una declaración informativa, que de una autoliquidación.

- Una vez acabado el período de declaración, su contenido tampoco es revisable por la Administración. Su cumplimiento, total o parcial, no se comprueba, aunque sí se puede comprobar el alcance que el modelo 750 presentado tiene en los impuestos directos (IRPF, IS, IRNR ó IP).

Por otro lado, el ingreso que se realizó no fue indebido. Fue un ingreso derivado del legítimo ejercicio de una opción.

Como declaración que es, y dado que su presentación y su contenido es voluntaria, es aplicable lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT). Por lo tanto, una vez acabado el plazo de declaración no puede modificarse el contenido de la opción ejercitada, pero sí dentro de dicho plazo. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 89, 119, 120, 227 y 229.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 y 128.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 36.

RD Ley 12/2012 (Medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público), disp. adic. primera.

ORDEN HAP/1182/2012 (Modelo 750, declaración tributaria especial, y condiciones generales y procedimiento para su presentación), art. 1.

En la Villa de Madrid y en la fecha arriba indicada, en la reclamación económico-administrativa interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por Don **Ex...**, **NIF ...**, actuando en su propio nombre y derecho, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la COMUNICACIÓN de fecha 22 de octubre de 2014 del

Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Cataluña, por la que se deniega la rectificación de la autoliquidación presentada por la Declaración Tributaria Especial, Modelo 750, y la consiguiente devolución de 742.429, 48€.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

En fecha 2 de julio de 2012 el obligado tributario arriba indicado presentó **Declaración Tributaria Especial Modelo 750**, consignando como valor total de bienes y derechos la cantidad de 8.780.080,00€, e ingresando como cuota el importe de 878.008,00€.

En fecha 23 de noviembre de 2012 el interesado presentó escrito dirigido a la Agencia Tributaria en el que solicitaba la revisión de la referida Declaración, instando la devolución del ingreso indebido de 742.429,48€, importe correspondiente al resultado de aplicar el tipo del 10% al valor de los bienes que entendía no debían haber sido consignados en la Declaración por haber sido adquiridos en períodos prescritos. La petición fue reiterada por escrito de 25 de febrero de 2013, dirigido a la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT.

#### Segundo.

La solicitud de rectificación de autoliquidación presentada fue finalmente desestimada mediante COMUNICACIÓN de la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña de fecha 22 de octubre de 2014, notificada al interesado el 24/10/2014. En dicha Comunicación se consideraba que, debido a la naturaleza jurídica de la Declaración Tributaria Especial, no era posible calificar el escrito del interesado ni como solicitud de devolución de ingresos indebidos ni como solicitud de rectificación de autoliquidación, ni, por tanto, proceder a su tramitación.

#### Tercero.

El interesado procedió a interponer contra la referida Comunicación RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación que se presentó el día **19 de noviembre de 2014**. La reclamación se tramita con número 00/6500/2014.

En su escrito de reclamación el interesado formuló al mismo tiempo alegaciones, por las que se solicita se anule y deje sin efecto, por ser contraria a Derecho, la resolución recurrida, y se ordene se retrotraigan las actuaciones al momento anterior de la misma a fin de que se sustancie el procedimiento de devolución de ingresos indebidos por rectificación de autoliquidación, por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen, sin perjuicio de su desarrollo en los Fundamentos de Derecho:

- La Declaración Tributaria Especial (DTE) cuya rectificación se solicita fue presentada en fecha 2 de julio de 2012. Pero, antes de que finalizara el plazo para la presentación de este tipo de declaraciones, presentó una complementaria para, de acuerdo con el Informe aclaratorio de diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la DTE emitido por la Dirección General de Tributos el 27 de junio 2012, ejercer la opción de tributar sólo por la parte no prescrita del valor de adquisición de los bienes incluidos en la Declaración.

- La DTE es una autoliquidación tributaria, y como tal, sujeta al procedimiento previsto para su rectificación en la LGT. En consecuencia, la Administración no puede denegar la resolución de la solicitud realizada por el interesado.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Este Tribunal Central es competente para el conocimiento de la presente reclamación económico-administrativa interpuesta en plazo hábil por persona con capacidad, legitimación y representación suficientes, todo ello de conformidad con lo establecido en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante LGT), y Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

## Segundo.

La cuestión previa a resolver por este Tribunal pasa por determinar si es impugnabile o no en vía económico-administrativa la Comunicación efectuada por la Administración tributaria, en la que, ante la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el interesado, se limita a poner en su conocimiento que no se puede tramitar su escrito como tal, debido a la naturaleza jurídica de la Declaración Tributaria Especial. Aunque, a pesar de lo anterior, el Órgano que dicta la referida Comunicación le confiere naturaleza de acto administrativo e indica al interesado los recursos procedentes contra el mismo.

A este respecto hay que indicar que la Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su artículo 227 los actos susceptibles de reclamación económico administrativa y dispone:

*“1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:*

*a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.*

*b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.*

*2. En materia de aplicación de los tributos, son reclamables:*

*a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.*

*b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.*

*....”*

A la vista del precepto transcrito se aprecia que no todos los actos de la Administración Tributaria son recurribles en la vía económico-administrativa, sino únicamente aquellos que tienen una naturaleza sustantiva y donde se despliegue el ejercicio de potestades administrativas, en cuanto que de los mismos puedan derivar de forma directa e inmediata consecuencias para los administrados, pero no los que sean simples actuaciones de trámite o preparatorias de actos sustantivos o meras actuaciones informativas o comunicativas, ni cuando no despliegue ningún tipo de potestad administrativa en su actuación.

El espíritu del artículo transcrito, al delimitar los actos que pueden ser objeto de reclamación económico-administrativa, trata de circunscribirlos a aquellos actos que, ya sean de trámite o no, afectan de alguna manera a los derechos subjetivos de los obligados tributarios. Así, un acto que “provisional o definitivamente reconozca o deniegue un derecho o declare una obligación o un deber” desde luego afecta a los derechos subjetivos de los interesados; asimismo, un acto de trámite “*que decide el fondo del asunto*” afecta también a los derechos subjetivos al contener un pronunciamiento; igualmente, si se trata de un acto de trámite que “*finalice un procedimiento*”, debe darse opción de recurso para que el interesado no vea mermados sus derechos e intereses, ya que se está decidiendo finalizar un procedimiento sin pronunciarse sobre el fondo del asunto.

Los actos de trámite cualificados son susceptibles de ser reclamados en vía económico-administrativa en cuanto pueden producir indefensión o un perjuicio irreparable a los derechos e intereses legítimos del obligado tributario. El precepto trata de incluir en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas los actos de trámite definitivos, es decir, los que, sin resolver el fondo de la cuestión planteada, impiden la continuación del procedimiento o lo deciden de alguna manera, y también a otros actos de trámite que inciden o afectan negativamente en los derechos e intereses del sujeto pasivo, aun cuando no lo hagan de una manera definitiva.

Y esta cualidad es la que cabría predicar de la Comunicación emitida en el presente caso por la Administración tributaria. Se trata de un acto de trámite, pero con carácter definitivo, en la medida en que, sin resolver el fondo de la cuestión planteada (la procedencia de la rectificación de la autoliquidación), impide su continuación, pues se está disponiendo que la Declaración Tributaria Especial no es una autoliquidación, o lo es sólo para algunos efectos, entre los que no se halla la posibilidad de solicitar su rectificación.

Por tanto, y habida cuenta que con esta Comunicación se está decidiendo indirectamente el fondo del asunto, y además se pone término al procedimiento de rectificación de autoliquidación, se cumplen los requisitos previstos en la letra b) del apartado 1 del art. 227 LGT, por lo que debe declararse la admisibilidad de la reclamación económico-administrativa interpuesta. Entendiéndose además, en cuanto a su contenido, que se ha producido una resolución presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, al haber transcurrido más de 6 meses desde su presentación sin acuerdo expreso, de acuerdo con lo previsto en el art. 128.4 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos.

En cuanto a la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Central para resolver la referida reclamación, se cumple lo previsto en el art. 229.6 LGT en relación con el art. 36 del Reglamento de Revisión en vía administrativa (aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo), en la medida en que, por razón de la cuantía reclamada, la resolución hubiera sido susceptible de recurso de alzada si se hubiera interpuesto previamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional.

### Tercero.

En cuanto a la cuestión principal que se plantea en el expediente, consiste en determinar si procede la rectificación de la Declaración Tributaria Especial Modelo 750, y la consiguiente devolución como ingreso indebido de la cantidad de 742.429,48€ instada por el recurrente, o, como entiende la Administración tributaria, no procede tal rectificación, debido precisamente a la naturaleza jurídica especial de dicha Declaración.

### Cuarto.

Las circunstancias del expediente a considerar son las siguientes:

1º.- Con fecha 2 de julio de 2012, y al amparo de lo previsto en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, D. Ex... presentó una Declaración Tributaria Especial, Modelo 750, declarando un total de bienes y derechos de 8.780.080,00€. Los bienes consignados consistían en saldos en bancos, obligaciones, y participaciones en fondos propios de entidades.

En aplicación del tipo de gravamen previsto para esta Declaración Tributaria Especial (10%), resultó una cuantía ingresada total de 878.008,00€.

2º.- En fecha 23 de noviembre de 2012, y antes de la finalización del plazo para la presentación de las DTE (30 de noviembre), el interesado presentó escrito dirigido a la Agencia Tributaria, en el que, aduciendo que los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos en su Informe de 27 de junio de 2012 sobre "*Diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial*" determinaban que ciertos bienes incluidos en su declaración no deberían haber sido consignados, solicitaba la rectificación de la autoliquidación realizada mediante el Modelo 750 presentado, y en consecuencia, la devolución del ingreso indebido efectuado por aplicación del tipo del 10% al valor de dichos bienes.

El interesado procedió a reiterar a la Agencia Tributaria su petición de rectificación de autoliquidación por medio de escrito de fecha 25 de febrero de 2013.

3º.- Por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña fue finalmente emitida Comunicación de fecha 22/10/2014 (notificada al interesado el 24/10/2014), en la que se puso en su conocimiento que no procedía tramitar sus escritos como solicitudes de devolución de ingresos indebidos ni calificarlos como rectificación de autoliquidación por los motivos que en síntesis se exponen:

- La DTE es una declaración tributaria, pero no obligatoria, sino voluntaria.
- Su objeto no es la liquidación de deudas tributarias, sino la identificación de bienes o derechos que no se correspondan con rentas declaradas.

- De la DTE no surge una deuda tributaria imputable a una obligación concreta, sino simplemente un importe a ingresar.
- No es posible su comprobación directa.
- El ingreso que se deriva de la DTE nunca podrá ser considerado “indebido”, en la medida en que no fue “debido”, sino voluntario.
- No se puede solicitar su rectificación porque no es una “autoliquidación”, sino una Declaración Tributaria Especial.

#### Quinto.

Teniendo en cuanto lo anterior, es preciso en primer lugar exponer cuáles son las normas que regularon en 2012 la Declaración Tributaria Especial.

Esta Declaración fue establecida por la **Disposición Adicional Primera del Real Decreto- Ley 12/2012, de 30 de marzo**, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE 31/03/2012), que entró en vigor el 1 de abril de 2012.

En concreto, la Disposición Adicional 1ª señala:

*“1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.*

*2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.*

*El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.*

*Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.*

*3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el 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 artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

*4. No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.*

*5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.*

*El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012.*

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

*La posterior adquisición de la titularidad jurídica de los citados bienes o derechos por el titular real determinará que este se subroge 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.

7. El valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1 anterior, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente. No obstante, cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha, a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.

En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, ni 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.

Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados bienes o derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial.”

Los apartados 6 y 7 fueron añadidos por el Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 mayo, y su redacción definitiva tuvo lugar por Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de Medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE 27/12/2012).

La D. AD. 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012 fue desarrollada por la **Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo** (BOE 04/06/2012), mediante la cual se aprobó asimismo el Modelo 750 para la presentación de la DTE.

Por último, y ante las consultas planteadas a la **Dirección General de Tributos** relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la DTE, por ese Centro Directivo se emitieron **dos Informes**, de fechas respectivas **27 de junio de 2012** y 11 de octubre de 2012, denominados “Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial”, sin carácter normativo, pero productores de efectos jurídicos indirectos por emanar de aquel órgano.

En efecto, en cuanto a su valor jurídico, ambos Informes fueron publicados en la página web de la Dirección General de Tributos, y la Agencia Tributaria, en nota pública emitida el 10 de octubre de 2012, indicó que “son vinculantes para realizar la regularización fiscal”, y que “su finalidad última es que se aplique a los contribuyentes una normativa homogénea por parte de todos los órganos de la Agencia Tributaria”. Pero, desde luego, los referidos Informes 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 LGT, si bien reflejan el criterio administrativo sobre las cuestiones planteadas en los mismos.

En resumen, y por lo que ahora interesa, toda la normativa anterior estaba dirigida a permitir a los contribuyentes del IRPF, IRNR o Impuesto sobre Sociedades, que fueran titulares de bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas (lo que incluía el dinero en efectivo), regularizar su situación tributaria por medio de la presentación de una declaración (“especial”) en la que se hiciera constar el valor de adquisición de tales bienes y derechos, y se ingresara el 10% de dicho valor.

La DTE debía ser presentada antes del 30 de noviembre de 2012, y la titularidad de los bienes regularizados tenía que ser anterior al 31 de diciembre de 2010. Junto a la Declaración debía presentarse toda la información necesaria para identificar los bienes y derechos consignados. Y por la cuota ingresada con la DTE no se exigían intereses, recargos ni sanciones.

Los efectos jurídicos de la DTE en relación con los impuestos directos de los contribuyentes eran los siguientes:

- El importe declarado tenía la consideración de renta declarada a efectos del IRPF, IRNR o IS.
- Se consideraban regularizadas las rentas no declaradas que no excedieran del importe declarado y que correspondieran a la adquisición de los bienes o derechos objeto de declaración.
- No producía tales efectos si la declaración tenía lugar después de que se hubiera iniciado respecto al interesado un procedimiento de inspección.

En cuanto a los bienes susceptibles de ser incluidos en la Declaración, el criterio nº 4 del Informe de la DGT de 27/06/2012 exactamente indicaba:

*“Posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente:*

*Para regularizar su situación tributaria mediante la declaración tributaria especial el contribuyente deberá declarar la totalidad los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas. Ahora bien, en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos.”*

Y, además, el criterio nº 7 contemplaba el supuesto de las transformaciones sucesivas de un único bien, disponiendo en cuanto a la prescripción:

#### *“7.3 Incidencia de la prescripción en la declaración de bienes transformados*

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

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

*Además, debe señalarse que en los supuestos a que se refiere el apartado 7.2 anterior (transformación de una pluralidad de bienes) será aplicable lo indicado en los párrafos anteriores únicamente cuando el obligado tributario pueda acreditar respecto de los bienes existentes a 31 de diciembre 2010 la parte del valor de adquisición que proceda de ejercicios prescritos. Cuando tal acreditación no sea posible como consecuencia de la existencia de multitud de operaciones de compraventa de valores con cargo y abono en cuentas que a su vez recojan retiradas de fondos e imposiciones por otros conceptos, podrá declararse la totalidad del valor de adquisición de los citados bienes (valor de adquisición de la totalidad de valores en dicha fecha)”.*

Hay que señalar que, al tiempo de entrar en vigor el Real Decreto-Ley 12/2012, los ejercicios no prescritos de los impuestos afectados por la DTE eran 2007, 2008, 2009 y 2010.

#### **Sexto.**

Acogiéndose a la normativa mencionada, y publicada en el BOE de 4 de junio de 2012 la Orden Ministerial por la que se aprobaba el Modelo 750, D. **Ex...** presentó DTE, como se ha indicado, el 2 de julio de 2012, relacionando bienes y derechos supuestamente adquiridos con rentas no declaradas por importe de 8.780.080,00€.

Unos días antes, el 27 de junio, se había hecho público el primer Informe con cuestiones aclaratorias del proceso de regularización especial emitido por la Dirección General de Tributos, en cuyo apartado 4 (ut supra) se aclaraba la posibilidad de declarar tan sólo *“los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos”*.

Es por ello que, siete días antes de la finalización del plazo de presentación de la DTE, el Sr. **Ex...** presentó el 23 de noviembre de 2012 un escrito dirigido a la Agencia Tributaria en el que manifestaba que, a la vista del Informe de la DGT, había constatado errores en su declaración Modelo 750, que procedía a rectificar. Los errores consistían, según indicaba, en no haber tenido en cuenta la parte del valor de adquisición de los bienes consignados que procedía de ejercicios prescritos. Y que, como estaba en condiciones de acreditar la prescripción, se optaba por justificar la misma, y tributar sólo sobre la parte no prescrita.

En consecuencia, el recurrente solicitaba la revisión de su DTE, por considerar que tenía derecho a la devolución como ingreso indebido de la cantidad de 742.429,48€, resultado de aplicar el tipo de gravamen del 10% al importe de los bienes que entendía debían ser excluidos de la regularización.

Por la Administración tributaria le fue denegada su pretensión mediante la Comunicación objeto de la presente reclamación, a lo que alegó el interesado insistiendo en el carácter de autoliquidación de la DTE, y en consecuencia, del derecho a instar su rectificación de acuerdo con lo previsto en la Ley General Tributaria.

### Séptimo.

Para resolver la cuestión planteada en el expediente es preciso, pues, analizar la naturaleza jurídica de la Declaración Tributaria Especial a la luz de su normativa reguladora y de la Ley General Tributaria.

Según el art. 119 LGT *“se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”*,

A su vez, y según el art. 120 LGT, *“Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.”* Las autoliquidaciones, cuando el obligado tributario considere que han perjudicado de algún modo sus intereses legítimos, podrán ser rectificadas siguiendo el procedimiento previsto en los arts. 126 y siguientes del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT).

**¿Y cuál es la naturaleza jurídica de la Declaración Tributaria Especial?** La que establece el art. 1 de la Orden HAP/1182/2012:

*“A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, constituye declaración tributaria, sin que pueda entenderse que su presentación tiene por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*

*Por consiguiente, la Declaración Tributaria Especial es una declaración tributaria, pero con la especialidad de que su presentación no supone que la Administración tributaria tenga que iniciar un procedimiento de liquidación en relación con dicha declaración. Es más, no sólo no tiene esa finalidad, sino que ni siquiera puede ser objeto por sí misma de una comprobación aislada por parte de la Administración. Así se señala en el Criterio nº 17 del Informe de la DGT de 27/06/2012:*

*“Al respecto, se considera que no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria (en los términos del artículo 19 y siguientes de la Ley General Tributaria), ni tan siquiera de carácter informativo, sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (concepto y periodo definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado.”*

Y en cuanto a su carácter de autoliquidación, el segundo párrafo del artículo 1 de la citada Orden dispone que: *“Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad”.*

Como se indica en la Exposición de Motivos de la Orden que aprueba el Modelo 750:



*“La configuración jurídica de la declaración tributaria especial integra elementos propios de las autoliquidaciones tributarias, sin que pueda predicarse de la misma un ajuste total, en lo que a sus elementos constitutivos se refiere, a la regulación que de las mismas se contiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no siendo sus efectos jurídicos, por la misma razón, análogos a los que con carácter general se derivan de estas últimas”.*

En suma, como su propio nombre indica, se trata de una Declaración Tributaria **Especial**, que participa de determinadas características tanto de las declaraciones como de las autoliquidaciones, pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad (de los Impuestos sobre la Renta, No Residentes o Sociedades), sino otros distintos que el legislador ha dispuesto, en particular aflorar bienes que hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas, y tras el pago de una cuota sobre su valor de adquisición, aplicarlos a esas rentas a efectos de la regularización de las mismas.

En esta línea de no correspondencia con una obligación tributaria devengada con anterioridad, hay que destacar el carácter voluntario de la DTE. Los contribuyentes no estaban en absoluto obligados a su presentación, y los que lo hicieron, tenían como objetivo beneficiarse de los efectos que establece el apartado 3 de la D. AD. 1ª, desarrollado en este punto por el art. 6 de la Orden Ministerial:

*“1. Las personas o entidades que presenten la declaración tributaria especial y realicen el ingreso correspondiente regularizarán su situación tributaria respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residente, según proceda, con el siguiente alcance:*

*a) 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 declaración especial.*

*b) El importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el 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 artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

2. La presentación de la declaración especial y la realización del ingreso correspondiente no tendrá efecto alguno en relación con otros impuestos distintos de los citados en el apartado 1 anterior.”

Es cierto que, para la presentación de una DTE, debían observarse los requisitos e instrucciones establecidos en la Orden HAP/1182/2012, donde se incluían reglas para calcular el importe a declarar por los bienes y derechos que constituyen su objeto, complementadas por los Informes de la DGT. Pero los obligados tributarios podían incluir los bienes que considerasen oportuno, a sabiendas que esta Declaración no se iba a comprobar (sólo en sus efectos en relación con las posibles rentas no declaradas de los impuestos directos). Y con el añadido de que la cuota ingresada tendría la consideración de cuota del IRPF, IS o IRNR, según procediese.

Se alega a este respecto por el interesado que, si bien la DTE era una declaración voluntaria, también lo son las regularizaciones realizadas mediante declaraciones extemporáneas previstas en el art. 27 LGT. Y que, por ello, la DTE producía los mismos efectos que una autoliquidación extemporánea, siendo por tanto susceptible de ser rectificada a instancia del propio contribuyente.

Pero hay que indicar que cualquier otra autoliquidación extemporánea se hace en el cumplimiento de una previa obligación tributaria predeterminada por las normas, y en el caso de la DTE la norma no imponía la obligación de presentar la declaración, sino sólo daba la posibilidad de regularizar una situación tributaria irregular en determinadas condiciones. Ello sin contar con que la presentación de una declaración extemporánea “normal” sin requerimiento previo genera la aplicación de los correspondientes recargos, y en su caso intereses de demora, con arreglo a lo dispuesto en el art. 27 LGT, mientras que tales recargos, intereses y sanciones no eran exigibles en la Declaración Tributaria Especial.

Tampoco tiene razón el interesado cuando alega que la DTE es una “declaración” cuyo objeto es declarar “rentas” de los períodos no prescritos que se correspondan con los bienes y derechos de los que era titular a 31/12/2010. En la DTE tan sólo se declaraban bienes, no rentas, con la finalidad de que el valor de dichos bienes,

en la medida en que hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas, pudiera ser aplicado a éstas en los Impuestos correspondientes (IRPF, IRNR o IS). Así se desprende de lo dispuesto en el apartado 3 de la D. Ad. 1ª, cuando indica que el importe declarado – en la DTE- por el contribuyente “*tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...*” Es decir, el legislador atribuye la cualidad de renta en los impuestos directos al valor de los bienes declarados en la DTE, pero el objeto de ésta no lo constituyen las rentas.

Se alega también por la parte actora que, aunque la Oficina gestora ha desestimado su solicitud de rectificación bajo el argumento de que “no es posible una comprobación directa de la declaración”, sí están siendo comprobadas estas declaraciones por los órganos de la Agencia Tributaria.

Pero ya se ha indicado que, tal y como señalaba el Criterio nº 17 del Informe de la DGT de 27/06/2012, le estaba vedado a los Órganos de la Administración tributaria la comprobación aislada de la DTE. Así, si un contribuyente no presentara cualquier otra autoliquidación correspondiente a una obligación tributaria, la Administración le requeriría su cumplimiento. Pero en el caso de la DTE la Administración no iba a exigir la presentación de declaración o autoliquidación alguna.

Lo que sí se podía llevar a cabo por los órganos de la AEAT era la comprobación de los elementos que habían sido objeto de regularización voluntaria por parte de los contribuyentes, a fin de determinar la posible existencia de otras rentas no regularizadas para en su caso proceder a su liquidación, pero no a través de la liquidación de la declaración de la DTE, sino mediante la regularización del correspondiente impuesto directo (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, o IRNR).

En cuanto a que la cuantía ingresada por la DTE tenía la consideración de cuota del IRPF (art. 5 de la OM), lo que, según el interesado, venía a demostrar que esta declaración era una auténtica obligación tributaria, de carácter legal y configuración excepcional, cabe señalar que, si en una comprobación del IRPF (o del IS o IRNR) de los períodos afectados por esta regularización especial (2007 a 2010) se descubriesen rentas no declaradas, en el caso de que hubiesen sido regularizadas a través de la DTE no se exigirían las cuotas correspondientes al impuesto directo (dado se entienden regularizadas y por tanto satisfecho su impuesto correspondiente con la misma), pero, si no se hubiese producido dicha regularización, serían objeto de liquidación en los referidos Impuestos (y no en la DTE).

Precisamente la imposibilidad de comprobar directamente una DTE es lo que impide dar al escrito del interesado el tratamiento de solicitud de rectificación de autoliquidación o de devolución de ingresos indebidos:

- En lo que se refiere a la rectificación de autoliquidación, porque el procedimiento previsto para su tramitación exige su justificación y la comprobación por la Administración de las circunstancias que determinan su procedencia, tal y como dispone el art. 127 RGAT. De tal forma que si dicha comprobación afectase a la cuantificación de la deuda tributaria, la Administración habría de terminar el procedimiento mediante una liquidación provisional, lo que en el caso de la DTE le está vedado: el art. 1 de la Orden ministerial indica expresamente que su presentación no tiene como finalidad la práctica de una liquidación tributaria.

- En cuando a su consideración como devolución de ingreso “indebido”, porque lo ingresado mediante la DTE no constituye un ingreso “debido”, sino voluntario, dado que de dicha Declaración nunca surgió una deuda tributaria imputable a una obligación concreta, sino simplemente una “cuantía a ingresar”.

En definitiva, la DTE participaba de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias, pero el legislador la dotó de unos efectos jurídicos propios y distintos del resto de declaraciones y liquidaciones, que por una parte podían limitar el ejercicio de algún derecho por parte de los obligados tributarios, pero por otra les resultaban claramente beneficiosos.

Así, en resumen, cabe señalar como efectos limitativos de la Declaración Tributaria Especial en relación al régimen general de las declaraciones y autoliquidaciones:

- Su presentación no tenía por finalidad la práctica de una liquidación tributaria, ni podía entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.

- Su plazo de presentación era único, y finalizaba el 30 de noviembre de 2012, sin que después de esa fecha pudiera efectuarse ninguna declaración, ni inicial ni complementaria.

- Sus efectos en relación con las rentas no declaradas no tenían lugar si al tiempo de su presentación constaba el inicio previo de un procedimiento de comprobación o investigación.
- No cabe la rectificación de la DTE presentada, pues ello exigiría un procedimiento de comprobación de la solicitud que la Administración no puede realizar.

En cambio, los contribuyentes se beneficiaban de los siguientes efectos:

- Carácter voluntario de la DTE: nadie estaba obligado a su presentación, pues no tenía lugar en cumplimiento de una obligación tributaria.
- Los obligados tributarios podían incluir los bienes que considerasen oportunos.
- Su presentación no interrumpía el plazo de prescripción de las obligaciones del IRPF, IS o IRNR devengadas con anterioridad.
- No resultaba procedente su comprobación aislada.
- El importe declarado por el contribuyente tenía la consideración de renta declarada a efectos del IRPF, IRNR o Impuesto sobre Sociedades.
- El tipo de gravamen aplicable al valor de los bienes y derechos adquiridos con las rentas no declaradas era tan sólo del 10%.
- La cuantía ingresada en la DTE tenía la consideración de cuota del IRPF, IRNR o IS.
- A pesar de lo anterior, no se exigían intereses, sanciones o recargos por la cuantía ingresada.

Deben por ello desestimarse las alegaciones de la parte actora en los aspectos mencionados.

## Octavo.

Hay sin embargo una cuestión que este Tribunal Central considera que debe ser expresamente valorada, relativa a la naturaleza jurídica de la DTE y la posibilidad de solicitar su rectificación.

Alega el interesado que la DTE participa de la naturaleza jurídica de las declaraciones tributarias, aunque su presentación no suponga que la Administración deba iniciar un procedimiento de liquidación en relación con dicha declaración. Y este Tribunal está de acuerdo, porque además así lo dice expresamente el ya mencionado más arriba art. 1 de la Orden HAP/1182/2012:

*“A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, constituye declaración tributaria...”*

También participa del carácter de las autoliquidaciones, pero con ciertas limitaciones como se ha dicho: *“sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad”*.

Precisamente por este carácter “mixto” y sus especiales características es por lo que ya se ha explicado que se considera que no procede solicitar rectificación de la DTE, ni aplicar al respecto el procedimiento previsto en el art. 120.3 LGT, que se desarrolla en los arts. 126 y siguientes del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT), aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio.

Pero, tratándose en todo caso de una “declaración tributaria”, habrá que recordar cómo se regulan en la LGT, y en concreto en su artículo 119 (que menciona expresamente el art. 1 de la OM):

*“Artículo 119. Declaración tributaria.*

*1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.*

*La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.*

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”.

Es el apartado 3 de este artículo el que este Tribunal Central considera que es aplicable al presente caso. Quiere el legislador que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no se puedan rectificar con posterioridad a ese momento, salvo que se haga en el período reglamentario de declaración.

Aquí nos encontramos con que un contribuyente decide de forma voluntaria presentar una determinada declaración tributaria, y decide también de forma voluntaria incluir en la misma una relación de determinados bienes para beneficiarse de los efectos previstos para tal declaración. Pero, y esto es esencial, antes de que finalice el plazo establecido para la presentación de este tipo de declaraciones, el 30 de noviembre de 2012, presenta un escrito -en concreto el día 23/11/2012- modificando su opción, y suprimiendo de la relación de bienes los adquiridos con rentas generadas en períodos prescritos.

Hay que señalar a este respecto que el Modelo 750 de declaración e ingreso de la Declaración Tributaria Especial contiene una casilla referente a la presentación de declaraciones complementarias. Por ello, el contribuyente que presentó una DTE pudo asimismo presentar una declaración complementaria de la misma antes del 30 de noviembre de 2012 incluyendo nuevos bienes o derechos. Pero nada se dice en la norma sobre declaraciones en las que se excluyeran bienes o derechos anteriormente declarados.

Lo que estaba claro era que con posterioridad a esa fecha no se pudo presentar ni ingresar ninguna Declaración Tributaria Especial, ni originaria ni complementaria. El artículo 11 de la Orden HAP/1182/2012 señalaba que: *“El plazo de presentación e ingreso de la declaración tributaria especial, tanto de la declaración inicial como, en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, finalizará el 30 de noviembre de 2012”*.

Pero estas normas específicas no impiden la aplicación de las generales del art. 119 LGT, y en particular, como se ha indicado, de su apartado 3.

Si la DTE es una “declaración tributaria”, la consecuencia es que participa de todas sus características legales excepto de aquéllas de las que expresamente le ha excluido el legislador, entre las que no se halla la posibilidad de rectificar las opciones ejercidas en la misma DENTRO del plazo establecido para su presentación.

Y en el caso del Sr. **Ex...** la opción de justificar la parte de bienes procedente de rentas prescritas y tributar por la parte no prescrita se realizó dentro del plazo de presentación de las DTE, que finalizaba el 30/11/2012, dado que dicha opción se ejerció el día 23 de noviembre de 2012.

Como arriba se ha indicado, era el propio contribuyente quien podía decidir los bienes y derechos que iban a ser objeto de declaración en la DTE, de forma que, si estaba en condiciones de justificar que su adquisición correspondía en todo o en parte a rentas obtenidas en ejercicios prescritos, estaba autorizado a excluirlos de su declaración. Así lo señalaba la DGT en el Informe de 27 de junio de 2012:

*“Posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente:*

*Para regularizar su situación tributaria mediante la declaración tributaria especial el contribuyente deberá declarar la totalidad los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas. Ahora bien, en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos.”*

Y como esa declaración tuvo lugar aún dentro del plazo reglamentario previsto, debe considerarse válidamente realizada, **por lo que la cuantía a ingresar por la DTE será únicamente la correspondiente a los bienes que el interesado optó por incluir en la misma**. Debiendo por tanto procederse a la devolución del exceso de ingreso realizado.

Todo ello sin perjuicio de que, como ya se ha indicado, la DTE no era per se susceptible de una comprobación aislada, ni las declaraciones originales, ni las posibles complementarias o sustitutivas. Sus efectos sólo pudieron ser invocados en el curso de una comprobación de una concreta obligación tributaria, y la



Administración, entonces sí, realizar dicha comprobación al objeto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado.

#### Noveno.

Estando pendiente de resolución la presente reclamación, este Tribunal Central ha tenido conocimiento de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017, Sentencia 73/2017 (publicada en BOE de 15/07/2017), en la que se resuelve el recurso de inconstitucionalidad nº 3856-2012 contra la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

Este TEAC estima que debe examinar si la referida Sentencia, en alguna medida, pudiera afectar a la reclamación interpuesta por el Sr. **Ex...** y a su situación jurídica derivada de la presentación de la Declaración Tributaria Especial.

Debe precisarse que el objeto del recurso constitucional se contrae exclusivamente a la D. AD. 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012 en su redacción originaria (apartados 1º a 5º), sin que ni siquiera afecte a los apartados 6º y 7º introducidos por el Real Decreto-Ley 19/2012 ni a la modificación por la Ley 12/2012. Lo que se plantea el Tribunal Constitucional es si se ha ejercido la potestad de dictar decretos-leyes dentro del marco constitucional, decidiendo la validez o invalidez de la norma impugnada sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo.

Y el Tribunal Constitucional declara la disposición impugnada inconstitucional y nula en los siguientes términos según consta en el Fundamento Jurídico 6:

*“En conclusión, la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional”.*

Ahora bien, en virtud del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), como indicó expresamente el Tribunal Constitucional en la Nota 38/2017, la decisión del Tribunal no afectará a las regularizaciones tributarias firmes que se realizaron al amparo de la norma anulada. Y declara en la Sentencia:

*“En último término y para precisar el alcance de la presente Sentencia, deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 CE (por todas, STC 189/2005, FJ 9).”*

Pues bien, en el caso del Sr. **Ex...**, la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional no va a producir ningún efecto.

En primer lugar, la Sentencia no impide que este Tribunal Central entre a valorar la única situación jurídica-tributaria derivada de la norma anulada por el Tribunal Constitucional que aún no era firme a la fecha de aquélla por haber sido impugnada por el contribuyente, esto es, la negativa de la AEAT a reconocer efectos a la revisión de su inicial Declaración Tributaria Especial, Modelo 750, que el contribuyente había demandado dentro del plazo para formular dicha declaración. No impide, por tanto, que este Tribunal corrija el criterio de la AEAT y reconozca que dentro del plazo fijado para presentar la declaración sí era posible que el declarante modulase el uso de esta vía extraordinaria de regularización, y decidiese cuáles de sus bienes ocultos a la Administración consideraba oportuno identificar a la Hacienda española asumiendo el pago de la cuota correspondiente.

En segundo lugar, no modifica los efectos de la inclusión en la DTE de los bienes que el propio contribuyente no decidió excluir después (dentro del plazo para formular dicha declaración), esto es, de los bienes que él, por considerarlos adquiridos con rentas de períodos no prescritos, mantuvo dentro de la DTE. Como ya se ha dicho,

una vez acabado el plazo para presentar la DTE el contenido de ésta (en la parte no revisada dentro del plazo por el propio contribuyente) es inatacable por la Administración, ya que no puede modificar su contenido, y también por el contribuyente, ya que no podrá instar su rectificación (al no compartir esta declaración todos los elementos propios de cualquier autoliquidación tributaria). Por lo tanto, el contenido de dicha DTE (en la parte que el propio contribuyente no modificó dentro de plazo) debe considerarse firme una vez acabado el plazo para formular tan peculiar declaración.

En atención a lo dicho, son efectos ya consolidados, situaciones jurídico-tributarias firmes en terminología del Tribunal Constitucional, tanto la cuota derivada de la DTE (en la parte correspondiente a los bienes mantenidos en la declaración por el contribuyente), como la cobertura que el valor de dichos bienes ofrece frente a futuras regularizaciones del IRPF, IRNR ó IS.

Dicho de otro modo, en relación a los bienes que, dentro de plazo, el contribuyente mantuvo en la DTE, son situaciones jurídico-tributarias firmes tanto el gravamen especial del 10%, como el efecto extintivo de otras obligaciones del IRPF, IRNR o IS, tanto anteriores –las de los períodos no prescritos a las que podían corresponder las rentas ocultas- como posteriores –en la medida en que los efectos para las transmisiones futuras de los bienes aflorados sólo podrían predicarse en relación con los consignados en la DTE-. Situaciones jurídico-tributarias firmes producidas cuando se haya acreditado la prescripción de las obligaciones tributarias derivadas de dichos impuestos, o cuando sen firmes los actos administrativos a que hubieran dado lugar dichas las comprobaciones de dichas obligaciones en un procedimiento de comprobación posterior.

Esto es, dado que no consta que sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007 a 2010 hayan sido objeto de revisión por la Administración, su situación jurídica como consecuencia de la presentación de la DTE es firme, y por tanto, la declaración de inconstitucionalidad de la norma al amparo de la cual realizó dicha presentación, no le produce efecto alguno.

En conclusión, se considera que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 08/06/2017 no afecta a la presente reclamación.

Por lo expuesto,

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en la referida reclamación económico-administrativa,

#### **ACUERDA**

**SU ESTIMACIÓN PARCIAL**, de acuerdo con lo expresado en los precedentes Fundamentos de Derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.