

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071840

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 6 de noviembre de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 2433/2017

SUMARIO:**Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. En general.**

Determinar si cabe o no la aplicación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones a la Declaración Tributaria Especial. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Respecto de la posibilidad de que dentro del plazo que se fijó para la presentación de la Declaración Tributaria Especial - DTE- el declarante pueda modificar su contenido, detrayendo de ella alguno de los bienes inicialmente incorporados, el Tribunal resuelve que no es viable un procedimiento de rectificación de autoliquidación porque según la Orden HAP/1182/2012 (Modelo 750, declaración tributaria especial, condiciones generales y procedimiento para su presentación), si bien la DTE es una declaración, su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad, por lo que no se está en el ámbito del art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT), es una declaración voluntaria, no obligatoria que está más cerca de una manifestación de hechos, de una declaración informativa, que de una autoliquidación. Además, una vez acabado el período de declaración, su contenido no es revisable por la Administración, por lo que su cumplimiento, total o parcial, no se comprueba; sólo cabe comprobar el alcance que la DTE presentada tiene en los impuestos directos. En estas circunstancias, el ingreso realizado con la DTE no es indebido porque deriva del legítimo ejercicio de una opción. Como declaración que es y dado que su presentación y su contenido son voluntarios, es aplicable a la DTE lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT), por lo que, 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. 119 y 120.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 y 130.

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, condiciones generales y procedimiento para su presentación).

En la Villa de Madrid, en los recursos de alzada para la unificación de criterio interpuestos por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA** y por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Alcalá, 5 y C/Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, respectivamente, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 14 de abril de 2016, recaída en la reclamación nº 08/12618/2014, concerniente a comunicación de no procedencia de tramitación de solicitud de rectificación de la Declaración Tributaria Especial.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 2 de agosto de 2012 el obligado tributario, persona física, formuló solicitud de devolución de parte de la cantidad ingresada con ocasión de la presentación anterior de la Declaración Tributaria Especial (DTE, en

adelante), modelo 750, la cual, según manifestó, había sido presentada incluyendo 120.000 euros de dinero en cuenta bancaria ingresado en períodos prescritos y que, por tanto, había sido indebidamente declarado conforme a las normas aclaratorias que el Ministerio de Hacienda había publicado posteriormente. De acuerdo con ello, el obligado tributario entendió que en vez de los 15.734,47 euros que ingresó correspondía tan solo haber ingresado 4.667,28 euros, por lo que solicitó la devolución de la diferencia, esto es, 11.067,19 euros.

2.- Mediante comunicación notificada al interesado el 29 de octubre de 2014 la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Cataluña dictó resolución en la que acordaba que no procedía tramitar la solicitud realizada por el obligado tributario ni, en consecuencia, declarar la existencia de ingreso indebido alguno.

En dicha comunicación, en la que no se daba pie de recurso alguno, tras transcribirse la normativa reguladora de la DTE, se declaraba lo siguiente:

“El análisis de la normativa transcrita reguladora de la Declaración Tributaria Especial, supone la configuración de la misma con una serie de características especiales, las cuales serían, en lo aquí relevante, las siguientes:

- Es una declaración tributaria, aunque distinta de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la LGT.

- No tiene carácter obligatorio, sino voluntario (“Los contribuyentes (...) podrán presentar...”).

- No tiene por objeto la liquidación o autoliquidación de deudas tributarias, sino la identificación de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en el IRPF, IRNR o IS, surgiendo de la misma no una “deuda tributaria” imputable a una obligación tributaria concreta, entendida ésta en los términos de la LGT como sumatorio de concepto tributario (impuesto definido) y periodo impositivo, sino un importe a ingresar que se califica como “cuantía resultante”.

- No es posible una comprobación directa de la declaración. En concreto, no cabe la aplicación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en relación con la Declaración Tributaria Especial, pues, por un lado, conforme al artículo 32.1 LGT el ingreso realizado a través de la misma no puede ser catalogado como algo “indebido”, en la medida en que nunca fue algo “debido”, sino que siempre fue algo voluntario, y, por otro, el artículo 221.1 LGT diseña la devolución de ingresos indebidos como un procedimiento a utilizar en relación a las deudas y sanciones tributarias exclusivamente.

- No cabe la tramitación de un procedimiento de rectificación de autoliquidación, al no ser la Declaración Tributaria Especial una autoliquidación.

Por todo lo expuesto, y atendiendo a las mencionadas características especiales de la Declaración Tributaria Especial, no corresponde proceder a tramitar la solicitud realizada por el obligado tributario y en consecuencia declarar la existencia de ingreso indebido alguno”.

3.- Disconforme con la referida comunicación el interesado interpuso el 26 de noviembre de 2014 la reclamación económico-administrativa nº 08/12618/2014 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante) en la que viene a reiterar las alegaciones formuladas con la solicitud de devolución. El TEAR, en resolución de 14 de abril de 2016, calificó la solicitud presentada por el interesado como de rectificación de autoliquidación y, considerándola admisible, estimó en parte la reclamación y anulando el acto impugnado ordenó, sin pronunciarse sobre el fondo de la cuestión, la retroacción de las actuaciones para que el procedimiento de rectificación fuera tramitado conforme a Derecho, lo que incluía su ordenación y resolución por el órgano competente conforme a la normativa de aplicación.

El TEAR argumentó su decisión sobre la base de las consideraciones siguientes:

“2.- La cuestión planteada en la presente reclamación se contrae a determinar la legalidad de la inadmisión de la solicitud formulada.

3.- La normativa que regulaba a la fecha de la solicitud la rectificación de las autoliquidaciones se encuentra en el art. 120.3 LGT, al disponer, en sentido similar que el art. 221.4 del mismo texto, para el caso de que la rectificación dé lugar al reconocimiento de ingresos indebidos, que: “Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha

autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”, remitiéndose, de esta forma a una norma reglamentaria en cuanto a la regulación del procedimiento para la rectificación.

El desarrollo reglamentario del art. 120.3 en cuanto al procedimiento de rectificación se contiene, desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2008, en los artículos 126 a 130 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

(.....)

4.- En el presente caso la cuestión controvertida es la aplicabilidad del referido procedimiento de rectificación de autoliquidaciones a la DTE regulada por la DA 1ª del RDL 12/2012 de 30 de marzo por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, modificada por el RDL 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios.

Considera la Inspección que la autoliquidación de la DTE, modelo 750, no puede ser objeto de rectificación, y ello por diversos motivos con los que, adelantando el resultado de nuestro análisis, no coincidimos:

En primer lugar, se argumenta por la Inspección que no se trata de una autoliquidación y por ello no puede rectificarse: Si bien es cierto que la DTE ha sido objeto de cierta controversia doctrinal en cuanto a su naturaleza jurídica, tanto desde el punto de vista formal –tipo de documento utilizado para la declaración e ingreso- como material –naturaleza de la figura jurídica que da lugar al ingreso-, no lo es menos que, dentro de las categorías de documentos que el obligado tributario puede presentar como inicio de actuaciones de aplicación de los tributos (arts. 98.1, 118 a) y b), 119 y siguientes LGT) la que más conviene al modelo 750 es la de autoliquidación como declaración tributaria que incluye operaciones de calificación y cuantificación del gravamen, siendo que tal consideración viene apoyada no sólo por la mayor parte de la doctrina sino por el derecho positivo, concretamente la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación, que en su artículo 1º dispone que se trata de una declaración tributaria conforme al art. 119 LG pero no de las del procedimiento de los arts 128-130 LGT, para añadir en su párrafo 2º 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.” De hecho el propio modelo 750 en su encabezamiento (Anexo de la referida Orden) indica: “Autoliquidación y documento de ingreso”.

Puede que, como indica algún autor, no sea una autoliquidación al uso porque no se trata de cuantificar uno de los tributos a que el art. 5 de la Orden se refiere (“la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda”) pero puede calificarse de autoliquidación especial o “ad hoc”, no siendo tal característica suficiente, a nuestro juicio, para excluirla ad liminem del procedimiento de rectificación.

En segundo lugar, se afirma por la Inspección que el importe de la DTE no era un ingreso debido y por ello no puede dar lugar a ingresos indebidos: Tal argumento tampoco puede ser acogido, porque mezcla las fases de nacimiento y concreción del contenido del gravamen (presentación de autoliquidación, voluntaria) con la de la exigibilidad de la prestación (obligatoriedad una vez presentada la autoliquidación), que pese a ser simultáneas en la DTE, no pueden confundirse. Es decir, desde que la autoliquidación se presenta el ingreso es debido conforme a la D.A. 1ª.2 RDL 12/2012 (“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”), a lo cual no constituye obstáculo el que sea potestativa su presentación en cuanto voluntario era el acogimiento o no al régimen extraordinario de regularización de rentas no declaradas (lo mismo podríamos predicar de otras figuras de gravámenes especiales de ámbito temporal limitado y acogimiento voluntario, como por ejemplo los casos de actualización de balances). Por tanto, decidido por el obligado el acogimiento a la DTE y presentada ésta, si la autoliquidación padece algún error (a favor o en contra de la Administración) pudo ser rectificadora, eso sí, en caso de autoliquidación complementaria, sólo dentro de su plazo (art. 11 de la citada Orden, “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”), norma acorde con la naturaleza de la DTE que impide que se encuentre abierta indefinidamente la vía de la regularización excepcional. Lo que no puede admitirse como razonable es que el Ordenamiento Jurídico no haya previsto posibilidad alguna de iniciar un procedimiento, sin prejuzgar su resultado, para obtener la devolución de un ingreso indebido que pudiera derivar de una DTE.

En tercer y último lugar, también se alude en el acto impugnado a que el importe de la DTE no era deuda tributaria sino “cuantía resultante”: Ya hemos dicho que, independientemente de que la DTE no diera a luz un nuevo tributo y de que no se equiparase (básicamente para ofrecer seguridad jurídica a los obligados en orden a que la DTE no interrumpiría su prescripción) a los tributos directos afectados por las rentas ocultas -produciendo un cierto efecto sustitutorio, en el caso del IRPF, respecto del art. 39 Ley 35/2006-, lo cierto es que su importe tiene naturaleza tributaria -no reñida con finalidades extrafiscales- y la consideración de cuota tributaria y por tanto de deuda tributaria (arts. 58.1 LGT y 5 de la Orden Ministerial referida).

Añadamos finalmente que, desde un punto de vista probatorio, encontrándonos ante una autoliquidación, documento con fuerza confesoria que admite prueba en contrario (art. 108.4 LGT), la conclusión inspectora convertiría a la DTE en un documento constitutivo, según los casos, de una presunción iuris et de iure o de una ficción legal, que impediría ni siquiera iniciar un procedimiento para rectificarla, siendo que tal tipo de mecanismo requeriría expresa previsión legal (arts. 8 a) y 108.1 LGT) que no existe en el presente caso. A ello no puede oponerse el apartado 17º del Informe de la DGT de 27.6.2012 (“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”), puesto que dicho inciso, relativo al inicio de procedimientos de oficio por la propia Administración, de nuevo tiene por objeto el otorgar seguridad jurídica a los eventuales obligados que pretendan regularizar, pero no puede servir de justificación a la inadmisión cuando es el propio obligado el que abre la puerta, mediante su solicitud, a la tramitación de un procedimiento de rectificación respecto de la DTE presentada.

5.- Una vez calificada la solicitud presentada como de rectificación de autoliquidaciones y considerando ésta admisible, debemos por ello, conforme al art. 239.3 LGT, ordenar la retroacción de las actuaciones para que el procedimiento de rectificación sea tramitado conforme a derecho -lo que incluye su ordenación y resolución por el órgano que resulte competente conforme a la normativa de aplicación- debiendo resaltarse como efecto propio de la retroacción ordenada que la misma nos impide, en este momento, cualquier pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión (vid. RTEAC 2.6.2015, RG 4699-14”).

Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director General de Tributos el 27 de octubre de 2016, por estimarla gravemente dañosa y errónea, alegando cuanto sigue:

1.- Los argumentos con base a los cuales el TEAR decide la posibilidad de rectificación de la DTE son los siguientes:

- La DTE se considera una autoliquidación, en contra de lo que considera la Inspección, conforme a las siguientes razones:

- Desde un punto de vista formal la DTE se califica como una autoliquidación.
- Desde un punto de vista material la DTE incluye operaciones de cuantificación y calificación del gravamen.

- La DTE puede dar lugar a un ingreso indebido en la medida en que, una vez decidido que se va a regularizar vía DTE, se debe presentar la declaración e ingresar la cuantía resultante.

- La DTE como autoliquidación tiene fuerza confesoria y hace prueba contra el autor debiendo admitir prueba en contrario. Si no se permite la rectificación daría lugar a una presunción "iuris et de iure" que únicamente puede regularse por ley, no existiendo en este caso ley que ampare dicha presunción.

2.- La DTE no es una autoliquidación.

Para que pueda darse la rectificación de la autoliquidación del artículo 120.3 LGT es preciso que se esté ante una autoliquidación. Por tanto, debe analizarse con carácter previo si la DTE tiene la consideración de autoliquidación.

De conformidad con lo previsto en el artículo 12 LGT sobre interpretación de las normas tributarias y teniendo en cuenta la definición de autoliquidación contenida en el artículo 120.1 LGT, para determinar si la DTE se puede subsumir en tal definición es necesario evaluar si se cumplen los requisitos exigidos por dicho precepto.

El artículo 120.1 LGT construye el concepto de autoliquidación con base en dos requisitos esenciales que se extraen de su propia redacción:

- Comunicación de los obligados tributarios a la Administración de los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo.
 - Realización de 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.
- Seguidamente se pasa a analizar la eventual concurrencia de cada uno de los requisitos.

En relación con la comunicación de los obligados tributarios a la Administración de los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, hay que señalar que los datos comunicados por los obligados, básicamente los bienes y derechos declarados así como su valor, no se dirigen a la liquidación de un tributo. Ello se deduce de:

- Lo señalado en el preámbulo de la Orden HAP/1182/2012, de 21 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación. En tal sentido, el mencionado preámbulo de la Orden no deja de ser una suerte de interpretación auténtica dado que la misma desarrolla otra disposición que, si bien tiene rango de ley, deriva del Poder ejecutivo, como es el Real Decreto-ley. Los Tribunales Económico-Administrativos tienen el deber de respetar las disposiciones, en este caso la Orden Ministerial, que ofrece una interpretación de la DTE en el sentido de negar que se trate de una autoliquidación.

- Lo señalado en el primer párrafo del artículo 1 de la citada Orden, del que se deriva que la DTE es una declaración tributaria pero con la especialidad de que su presentación no supone que la Administración tenga que iniciar un procedimiento de liquidación en relación con dicha declaración.

En relación con la concurrencia del segundo requisito de las autoliquidaciones, esto es, la realización de 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, es necesario señalar:

- Que el resultado a devolver o a compensar no se puede dar, puesto que, en todo caso, la presentación de la DTE solo puede tener un resultado a ingresar.
- Que el objetivo de ingreso de la deuda tributaria tampoco concurre, como se señalará más adelante al exponer que el ingreso efectuado con la DTE no tiene la consideración de deuda tributaria.
- Que, como conclusión, la DTE no va dirigida a la cuantificación y calificación de la deuda tributaria, sino de los bienes o derechos de titularidad del contribuyente en cuya adquisición se hubiera materializado la renta no declarada en sus respectivos impuestos.

En conclusión, la DTE no se podría subsumir dentro del concepto legal de "autoliquidación" del artículo 120.1 LGT en la medida en que no cumpliría con ninguna de las condiciones exigidas por dicha disposición para ser considerada como tal.

3.- El ingreso derivado de la DTE no tiene la consideración de ingreso indebido.

La resolución del TEAR considera que el ingreso efectuado derivado de la presentación de la DTE tiene la consideración de ingreso debido utilizando el argumento de que una vez decidida la presentación de la DTE el ingreso debe considerarse como debido. De modo que si fue ingresado incumpliendo la norma y existe un interés legítimo podría dar lugar a un ingreso indebido susceptible de devolución.

Pues bien, no se puede compartir tal afirmación desde la perspectiva del Derecho positivo, que debe ser la base de la actuación administrativa.

Conforme a lo anterior, dejando al margen las sanciones tributarias, la devolución de ingresos indebidos exige que el obligado tributario haya realizado un ingreso indebido en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Visto lo anterior, la devolución de ingresos indebidos no puede concurrir respecto a las cantidades ingresadas con ocasión de la presentación de la DTE, puesto que dicha declaración no es obligatoria sino voluntaria, como se extrae claramente del literal de la disposición adicional primera.1 de la Ley 12/2012. En concreto, se utiliza la dicción “podrán presentar declaración”.

En efecto, la DTE se constituye como un mecanismo especial para la regularización de rentas no declaradas de diferentes impuestos –IRPF e IS- que arbitra el Estado en una situación coyuntural determinada con un carácter voluntario para el obligado tributario que se acoja a la misma. La obligación existe respecto al ingreso de la deuda tributaria correspondiente a los impuestos señalados –IRPF e IS- pero no respecto a la DTE.

Desde esta óptica no resultaría aplicable el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, puesto que el artículo 32.1 LGT define los mismos como aquellos que *“indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones”*. Conforme, pues, al artículo 32.1 LGT, el ingreso realizado a través de la DTE no puede ser catalogado como algo “indebido”, en la medida en que nunca fue algo “debido”, sino que siempre fue algo voluntario. Por tanto, la aplicación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos a la devolución de las cantidades ingresadas como consecuencia de la DTE sería una incongruencia jurídica.

Al margen de la consideración del criterio de la voluntariedad o no del ingreso a efectos de calificarlo como indebido, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con la definición residenciada en el artículo 32.1 LGT, el ingreso indebido exige que el mismo se efectúe en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de una obligación tributaria. De modo que debe concurrir la existencia de dicha obligación tributaria para que concurra, en primera instancia, el ingreso debido que, en caso de no ser conforme a Derecho, pueda dar lugar en última instancia a un ingreso indebido. Este aspecto será analizado en el apartado siguiente aunque ya se anticipa que, en contra de lo que sostiene el TEAR, tampoco se entiende que dicho ingreso se efectúe en cumplimiento de una obligación tributaria en el sentido de las reguladas en la LGT.

En consecuencia, se puede afirmar que si la presentación de la DTE es voluntaria, el ingreso no se realiza “con ocasión del cumplimiento” de una obligación y, por lo tanto, no es aplicable el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 221 LGT.

4.- El ingreso efectuado con la presentación de la DTE no tiene la consideración de deuda tributaria.

El TEAR parte del reconocimiento del Derecho positivo que califica claramente la cantidad a ingresar como “cuantía resultante” para aseverar seguidamente, al margen de la afirmación anterior y de que la DTE no configura tributo alguno, que debe considerarse como cuota tributaria y, por tanto, como deuda tributaria, sin evidenciar ningún argumento basado en Derecho que apoye esta afirmación.

Frente a lo anterior, se debe reafirmar que el TEAR debe aplicar el Derecho positivo vigente que, en este caso, es claro y contundente y no califica la cantidad a ingresar como cuota o deuda tributaria sino como “*cuantía resultante*”.

La DTE no tiene por objeto la liquidación o autoliquidación de deudas tributarias, sino la identificación de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en el IRPF, IS o IRNR, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos en los términos establecidos por la propia disposición adicional 1ª, apartado 1, del Real Decreto-ley 12/2012, con el fin de regularizar la situación tributaria. De acuerdo con el apartado 2 de la aludida disposición adicional se debe declarar el valor o importe de los bienes y derechos así como la información

necesaria para identificarlos. Sobre dicho valor se aplicará el tipo del 10%. Dicho precepto califica el importe a ingresar como “*cuantía resultante*”, no como “*deuda tributaria*”.

El apartado 3 de la citada disposición adicional 1ª determina que el importe declarado por el contribuyente “*tendrá la consideración de renta declarada*” a efectos de los artículos 39 de la Ley 35/2006 (LIRPF) y 134 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS). Esta afirmación es clave para determinar la configuración de la DTE porque la disposición adicional 1ª no afirma que dicha cuantía que se satisface tenga la consideración de deuda tributaria del IRPF, IRNR o IS, sino que la única relación de la DTE con estos impuestos es que el importe declarado por el contribuyente se considerará renta declarada y regularizada a los efectos de los preceptos mencionados.

En este sentido cabe señalar que la “*renta declarada*” a la que se hace referencia se correspondería, conceptualmente, con el importe de los bienes y derechos declarados en los que se materializa la misma, de modo que cuando se señala que el importe de los derechos y valores declarados por la DTE tienen la consideración de renta puede interpretarse sin forzar en modo alguno el análisis que dichos bienes y derechos son la concreción de la renta (hecho imponible) del contribuyente a los efectos exclusivos de los artículos 39 LIRPF y 134 TRLIS.

Si los bienes y derechos declarados son la materialización en este caso de la renta (hecho imponible), siendo este último un concepto diferente al de deuda tributaria y no teniendo la “*cuantía a ingresar*” la consideración de “*deuda tributaria*”, jurídicamente resulta improcedente la aplicación de un procedimiento, el de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.1 LGT respecto de unas instituciones jurídicas –“*cuantía resultante*” de la DTE y renta del IRPF, IS e IRNR- para las cuales no está previsto.

A mayor abundamiento es preciso recordar que la Orden HAP/1182/2012 establece en su artículo 5 que la “*...cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda*”. Esa redacción deja sentada la configuración jurídica del ingreso realizado, que no es susceptible de ser imputable, a priori, a una obligación tributaria concreta, entendida esta en los términos de la LGT como sumatorio de concepto tributario (impuesto definido) y período impositivo. Solo a posteriori, y como consecuencia de la actuación de comprobación que por parte de la Administración tributaria pueda desarrollarse en relación con los conceptos tributarios susceptibles de ser receptores de la cuantía ingresada, podrá configurarse el ingreso efectuado mediante la DTE como cuota de un impuesto determinado y por período impositivo concreto. En tanto esta transformación no se produzca no puede hablarse de deuda tributaria y, por ende, tampoco de procedencia de aplicación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

5.- La DTE no establece una presunción iuris et de iure.

La resolución del TEAR señala que de no admitir la eventual rectificación de la DTE, dado el carácter de la declaración como documento con fuerza confesoria, se convertiría la DTE en un documento constitutivo de una presunción iuris et de iure.

Con carácter previo hay que señalar que la afirmación del TEAR es incorrecta por cuanto la DTE puede ser corregida en determinados supuestos, como ocurre con la eventual presentación de declaraciones complementarias de la DTE, como reconoce la Orden reguladora del modelo.

Por otro lado, la consideración del importe declarado como renta declarada del contribuyente a los efectos de los artículos 39 LIRPF y 134 TRLIS hace que respecto de los importes declarados en la DTE se puedan predicar, en la medida en que quedan subsumidos dentro de las rentas de dichos preceptos, los mecanismos de corrección de las citadas rentas. Por tanto, citado valor de la DTE como presunción iuris et de iure quedaría desvirtuado.

6.- La solicitud de rectificación es inadmisibles porque ha prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar.

No obstante lo expuesto en los apartados anteriores, en el hipotético caso de que los argumentos esgrimidos por este Centro Directivo relativos a la imposibilidad de rectificación de la DTE no fueran acogidos y se considerara que se ha realizado un ingreso indebido en el supuesto objeto de análisis, se pasa a examinar si se cumplen los requisitos para proceder a la tramitación de la solicitud de rectificación de la DTE.

La rectificación de las autoliquidaciones está regulada a nivel legal en el artículo 120.3 LGT. El procedimiento de rectificación se regula reglamentariamente en los artículos 126 a 129 del RGAT. De conformidad con el artículo 126.2 de esta última disposición la solicitud de rectificación sólo podrá hacerse antes de que haya prescrito el

derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

La solicitud de rectificación se efectúa en el presente caso porque en la DTE presentada se habían declarado 120.000 euros en una cuenta bancaria procedente de períodos prescritos según confesión del propio contribuyente.

En consecuencia, por directa aplicación del artículo 126.2 del RGAT no podría admitirse la solicitud de rectificación efectuada, por cuanto el propio obligado tributario en la solicitud de rectificación manifiesta que el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria respecto a la cuantía de la cuenta bancaria que se declaró en la DTE ha prescrito, siendo dicha prescripción, precisamente, el interés legítimo que esgrime el obligado para justificar la rectificación.

No obstante lo anterior, en el caso de que la cantidad ingresada por la DTE tuviera la condición de deuda tributaria, resultaría de aplicación el artículo 221.1.c) LGT conforme al cual y con base en el principio de justicia tributaria, la eventual vía procedimental que podría utilizar el obligado tributario sería el procedimiento para el reconocimiento al derecho a la devolución de ingresos indebidos regulado en los artículos 17 al 20 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

El Director recurrente termina solicitando la unificación de criterio en el sentido de declarar que no procede la solicitud de rectificación en relación con la Declaración Tributaria Especial (DTE).

Tercero.

Contra la resolución del TEAR dedujo también un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 16 de septiembre de 2016, en el que manifiesta su discrepancia con el pronunciamiento del TEAR por el que se admite la posibilidad de solicitar y obtener la devolución de las cantidades ingresadas como consecuencia de la presentación de la DTE a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; General Tributaria (LGT).

Las alegaciones formuladas por el Director del Departamento de Inspección vienen a coincidir esencialmente con las manifestadas en su recurso por el Director General de Tributos, por lo que evitamos reproducirlas nuevamente aquí para evitar repeticiones innecesarias.

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de los presentes recursos de alzada para la unificación de criterio, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que se resolverán de forma acumulada por acuerdo de la Abogada del Estado-Secretaría de este Tribunal Central de 22 de mayo de 2017, en el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 230 de la LGT, y frente al que no cabe recurso alguno.

Segundo.

La cuestión controvertida se centra en determinar si cabe o no la aplicación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones regulado en los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT, en adelante) y 126 a 130 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección (RGGI, en adelante), a la Declaración Tributaria Especial (DTE, en adelante) regulada 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.

Tercero.

La DTE 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 finalidad de esta disposición adicional primera se enmarca en la del propio Real Decreto-ley 12/2012, dirigido a la reducción del déficit público. La Exposición de Motivos de esta norma señala, en este sentido, en alusión a la medida adoptada en su disposición adicional primera, que *“Por último se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas...”*.

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.

Cuarto.

Con carácter previo al examen de la cuestión controvertida ha de analizarse si resultan admisibles los presentes recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio a la vista de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017 (Recurso de inconstitucionalidad 3856/2012) que declaró inconstitucional y nula la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, en la que se regula la DTE.

Dispone el artículo 242.1 de la LGT, en la redacción vigente al tiempo de la interposición de los presentes recursos, que *“Las resoluciones dictadas por los tribunales económico- administrativos regionales y locales y por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico- Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.*

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones”.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS.

Como se ha señalado anteriormente, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017 (Recurso de inconstitucionalidad 3856/2012) declaró inconstitucional y nula la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo.

Surge, entonces, el interrogante de si la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 determina o no la ausencia de efectos de futuro de la resolución del presente recurso extraordinario y de los criterios que puedan concluirse en el mismo, condición necesaria, como se apuntó más arriba, para que pueda admitirse este tipo de recurso.

Es decir, cabe preguntarse el efecto a futuro que podrían tener los criterios que este Tribunal Central estableciera en la resolución de los presentes recursos extraordinarios de alzada, en torno a las cuestiones concretas planteadas, si se tiene presente que, desde la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional, la Declaración Tributaria Especial (DTE) ha sido expulsada del ordenamiento jurídico. Dicho con otras palabras, cabe plantearse si desde la sentencia del Tribunal Constitucional el error que pudiera haber cometido, en su caso, el TEAR en la resolución aquí impugnada, en torno a la interpretación de la normativa reguladora de la DTE, es susceptible de reiteración, pues en el caso de que no lo fuera sería superflua la resolución por parte de este Tribunal Central de los recursos aquí interpuestos.

La respuesta se obtiene de la propia sentencia. El Tribunal Constitucional declara la disposición impugnada inconstitucional y nula en los siguientes términos según consta en el Fundamento Jurídico Sexto:

“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).”

La citada Sentencia no impide, por tanto, que los tribunales económico-administrativos entren a valorar la situación jurídico-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 DTE que el contribuyente había demandado dentro del plazo para formular dicha declaración.

Quiere ello decir que las resoluciones económico-administrativas que pudieran dictarse tras la sentencia del Tribunal Constitucional podrían reiterar el error en el que, en su caso, hubiera incurrido el TEAR en la resolución aquí impugnada, razón por la cual procede admitir a trámite los presentes recursos.

Quinto.

La cuestión controvertida ha sido ya resuelta por este Tribunal Central en sus resoluciones de 7 de junio de 2018 (RG 6499/2014 y RG 6500/2014), que analizaban supuestos de hecho similares al aquí examinado.

En la resolución de 7 de junio de 2018 (RG 6500/2014) dijimos, en efecto, lo siguiente:

“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.

- 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 excluirlas 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.

De dicha resolución se infieren, por tanto, las conclusiones siguientes respecto de la posibilidad de que dentro del plazo que se fijó para la presentación de la DTE (hasta el 30 de noviembre de 2012) el declarante pueda modificar su contenido, detrayendo de ella alguno de los bienes inicialmente incorporados:

1.- No es viable un procedimiento de rectificación de autoliquidación porque: (i) según la Orden HAP/1182/2012, la DTE es una declaración pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad, por lo que no se está en el ámbito del artículo 120.3 LGT; (ii) es una declaración voluntaria, no obligatoria; (iii) está más cerca de una manifestación de hechos, de una declaración informativa, que de una autoliquidación; (iv) una vez acabado el período de declaración, su contenido no es revisable por la Administración, por lo que su cumplimiento, total o parcial, no se comprueba; sólo cabe comprobar el alcance que la DTE presentada tiene en los impuestos directos.

2.- El ingreso realizado con la DTE no es indebido porque deriva del legítimo ejercicio de una opción.

3.- Como declaración que es y dado que su presentación y su contenido (los bienes concretos que se identifican a la Hacienda española) son voluntarios, es aplicable lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT, por lo que, una vez acabado el plazo de declaración no puede modificarse el contenido de la opción ejercitada pero sí dentro de dicho plazo.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vistos los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio promovidos por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA** y por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 14 de abril de 2016,

ACUERDA

ESTIMARLOS EN PARTE, fijando los criterios siguientes respecto de la posibilidad de que dentro del plazo que se fijó para la presentación de la DTE (hasta el 30 de noviembre de 2012) el declarante pueda modificar su contenido, detrayendo de ella alguno de los bienes inicialmente incorporados:

1.- No es viable un procedimiento de rectificación de autoliquidación porque: (i) según la Orden HAP/1182/2012, la DTE es una declaración pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad, por lo que no se está en el ámbito del artículo 120.3 LGT; (ii) es una declaración voluntaria, no obligatoria; (iii) está más cerca de una manifestación de hechos, de una declaración informativa, que de una autoliquidación; (iv) una vez acabado el período de declaración, su contenido no es revisable por la Administración, por lo que su cumplimiento, total o parcial, no se comprueba; sólo cabe comprobar el alcance que la DTE presentada tiene en los impuestos directos.

2.- El ingreso realizado con la DTE no es indebido porque deriva del legítimo ejercicio de una opción.

3.- Como declaración que es y dado que su presentación y su contenido (los bienes concretos que se identifican a la Hacienda española) son voluntarios, es aplicable a la DTE lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT, por lo que, una vez acabado el plazo de declaración no puede modificarse el contenido de la opción ejercitada pero sí dentro de dicho plazo.

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