La naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial y su incidencia para determinar la posibilidad de modificar su contenido

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

El Tribunal Económico-Administrativo Central analiza la naturaleza jurídica que cabe atribuir a la declaración tributaria especial a efectos de determinar la de la modificación realizada por un obligado tributario sobre su declaración primigenia, rectificación con la que pretendía la devolución de ingresos indebidos.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 7 de junio del 2018 (6500/2014) efectúa un interesante análisis sobre la naturaleza jurídica y los efectos de la declaración tributaria especial (DTE) —modelo 750— al hilo del caso de un obligado tributario que, habiendo presentado en plazo dicha declaración, solicitó posteriormente, pero antes de que finalizase dicho periodo, tanto su rectificación como la devolución de ingresos indebidos. La razón que motivó dicho proceder residió en el conocimiento del criterio de la Dirección General de Tributos —plasmado en el «Informe aclaratorio de diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la declaración tributaria especial» emitido por la Dirección General de Tributos el 27 de junio del 2012— conforme al cual, si el contribuyente podía acreditar que la titularidad de determinados bienes o derechos correspondía a ejercicios prescritos, podría declarar sólo aquellos elementos patrimoniales cuya titularidad se hubiera obtenido en periodos no afectados por la prescripción. Pues bien, toda vez que el obligado tributario, al presentar la declaración tributaria especial, había tenido en cuenta el valor de adquisición de bienes en su

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

mayoría procedentes de ejercicios prescritos —extremo que podía acreditar—, decidió solicitar la rectificación de aquélla para tributar únicamente por la parte no prescrita, así como la devolución de los ingresos indebidos.

La respuesta de la Administración se plasmó en una comunicación que, amparándose en la naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial, se notificó al interesado apuntando la imposibilidad de calificar su escrito ni como solicitud de devolución de ingresos indebidos ni como solicitud de rectificación de autoliquidación, motivos por los que no se procedió a su tramitación, lo cual motivó la interposición de la reclamación económico-administrativa que ahora ha resuelto el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Los argumentos sobre los que la Administración sustentó su negativa fueron, básicamente, los siguientes: la declaración tributaria especial 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 tal declaración no surge una deuda tributaria imputable a una obligación concreta, sino simplemente un importe a ingresar; no es posible la comprobación directa de la declaración tributaria especial; el ingreso que se deriva de ella 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.

Por su parte, el Tribunal Central, para resolver la cuestión planteada, comienza analizando cuál es la naturaleza jurídica que cabe predicar de la declaración tributaria especial a la vista, tanto de su normativa reguladora específica como de lo dispuesto en la Ley General Tributaria, concluyendo que dicha declaración tiene una naturaleza mixta en la que cabe apreciar características propias tanto de las declaraciones como de las autoliquidaciones.

Así, en primer lugar, afirma que efectivamente se trata de una declaración tributaria, pero cuya finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad (de los impuestos sobre la renta, no residentes o sociedades), sino la de provocar que afloren aquellos bienes que hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas para, tras el pago de una cuota sobre su valor de adquisición, aplicarlos a esas rentas a efectos de su regularización.

En línea con esa falta de correspondencia con una obligación tributaria previamente devengada, el tribunal destaca su carácter de declaración voluntaria, ya que su falta de presentación no sería exigida en ningún caso por la Administración, como sucedería en el caso de cualquier otra autoliquidación correspondiente a una obligación tributaria.

En consecuencia, los contribuyentes pudieron incluir los bienes que consideraron oportunos en su declaración, cuya presentación no suponía que la Administración tributaria tuviera que iniciar un procedimiento de liquidación relacionado con aquélla. Es más, no sólo no tenía esa finalidad,

sino que ni siquiera podía ser objeto por sí misma de una comprobación aislada por parte de la Administración.

Precisamente esa imposibilidad de comprobación directa es lo que impide, según el Tribunal Central, otorgar al escrito del interesado el tratamiento de solicitud de rectificación de autoliquidación o de devolución de ingresos indebidos. A estos efectos, repara en el hecho de que rectificar una autoliquidación exige que se justifique y que la Administración compruebe las circunstancias que determinan su procedencia, actuaciones que no cabían en el caso de las declaraciones tributarias especiales. Por otra parte, estima que tampoco procede la devolución de los ingresos como «indebidos», y ello porque lo ingresado mediante tal declaración no constituye un ingreso «debido», sino voluntario, dado que de ella nunca surgió una deuda tributaria imputable a una obligación concreta, sino simplemente una «cuantía a ingresar».

Así pues, a juicio del Tribunal Central, la naturaleza mixta de la declaración tributaria especial le confiere unos efectos jurídicos propios y distintos del resto de las declaraciones y liquidaciones, efectos jurídicos de los que se deriva la imposibilidad de su rectificación, pues ello exigiría un procedimiento de comprobación de la solicitud que la Administración no puede llevar a cabo.

No obstante y tras analizar en términos generales cuál es la naturaleza jurídica que cabe conferir a la declaración tributaria especial, el Tribunal Económico-Administrativo Central matiza sus conclusiones anteriores al reparar en los efectos que, en concreto, debió producir la solicitud del obligado tributario antes de que finalizase el plazo para la presentación de dicha declaración —el 30 de noviembre del 2012—, extremo que califica de esencial a efectos de sus conclusiones.

En ese sentido, se recuerda que el carácter de *declaración tributaria* del que participa la declaración tributaria especial le confiere todas sus características legales, excepto aquellas de las que expresamente la ha excluido el legislador, entre las que no se halla la posibilidad recogida en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, en el que se dispone que «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 periodo reglamentario de declaración».

Así pues, como declaración que es, y dado que su presentación y su contenido se caracterizan por la voluntariedad, el tribunal considera aplicable a la declaración tributaria especial lo dispuesto en dicho precepto. De ese modo concluye que, aunque una vez acabado el plazo de declaración no puede modificarse el contenido de la opción ejercida, ello sí puede hacerse en el referido plazo, por lo que en el caso analizado la cuantía a ingresar por tal declaración será únicamente la correspondiente a los bienes que el interesado optó finalmente por declarar, siempre en plazo, debiendo por tanto procederse a la devolución del exceso de ingreso realizado al presentar la primera declaración.

Por último, aclara el tribunal que no afecta a este supuesto la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 8 de junio del 2017, que consideró inconstitucional y nula la norma que creó el modelo 750. Y ello porque, a tenor de dicho fallo, no son 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, dado que en el supuesto analizado la única situación jurídico-tributaria que aún no era firme era la que había sido impugnada por el contribuyente, esto es, la negativa de la Administración a reconocer efectos a la modificación de su modelo 750 presentado dentro del plazo.