



Universidad
Zaragoza



Trabajo Fin de Grado

La amnistía fiscal en el sistema tributario español

Autora:

Carla Romanos Pérez

Directora:

Lucia M. Molinos Rubio

Facultad de Derecho

Año 2015

ÍNDICE.

ABREVIATURAS.....	4
I. INTRODUCCIÓN.....	5
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO.	
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.	
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.	
II. INTRODUCCIÓN A LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.....	7
1. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.	
2. EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS EN PERIODO VOLUNTARIO.	
3. EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS EN PERIODO EJECUTIVO.	
4. OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.	
5. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.	
6. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.	
III. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.....	15
1. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA.	
2. REQUISITOS.	
3. EFECTOS.	
IV. REFERENCIA A LAS AMNISTÍAS FISCALES DE 1977, 1985, 1991 Y SUS EFECTOS.....	21
1. LA AMNISTÍA FISCAL DE 1977.	
2. LA AMNISTÍA FISCAL DE 1985.	
3. LA AMNISTÍA FISCAL DE 1991.	
V. LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.....	26
1. MARCO NORMATIVO.	
2. REQUISITOS PARA LA PRÁCTICA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.	
3. CUESTIONES RELATIVAS A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.	

4. NATURALEZA JURÍDICA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.
5. EL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD FRENTE A LA DISPOSICIÓN ADICIONAL 1ª DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012.

VI.	CONCLUSIONES.....	42
	ANEXO I.....	44
	BIBLIOGRAFÍA.....	49

ABREVIATURAS.

Art.	Artículo.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CE	Constitución Española.
CP	Código Penal.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
<i>Op. cit.</i>	“Opus citatum”, obra citada.
PSOE	Partido Socialista Obrero Español.
RTC	Repertorio del Tribunal Constitucional.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC	Tribunal Constitucional.
TS	Tribunal Supremo.

I. INTRODUCCIÓN.

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO.

El 31 de marzo de 2012 se publicó en el BOE el 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, concretamente en la disposición adicional 1ª se reguló lo que popularmente se ha conocido como una «amnistía fiscal».

La llamada amnistía fiscal hace referencia al dispositivo legislativo que subsana comportamientos irregulares o ilícitos del contribuyente, el cual va a ser objeto de análisis en este trabajo.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.

A pesar de que la declaración tributaria especial o «amnistía fiscal» se produjo hace un tiempo, sigue tratándose de una cuestión de estricta actualidad, además de seguir siendo objeto de duras críticas.

Concretamente, hace unas semanas el líder del PSOE exigió en el Congreso de los Diputados la publicación de la lista de las personas que se acogieron a la amnistía fiscal. Exigencia a la que el Presidente del Gobierno se opuso de manera rotunda.

Cabe destacar, el esfuerzo por no utilizar la expresión «amnistía fiscal» por parte del Gobierno y, especialmente, por el ministro de Hacienda, intentando justificar que no se trata de una amnistía porque los que se acogieron a ella son investigados para averiguar el origen del dinero regularizado.

En este tema, se han visto entremezclados tanto aspectos jurídicos, éticos, económicos como políticos. En este trabajo se intentará abordar el tema desde un punto de vista exclusivamente jurídico.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.

Para el desarrollo del tema, y para poder realizar una exposición de manera más clara, antes de adentrarnos en el núcleo del trabajo, es necesario hacer alusión a la relación jurídica tributaria, así como las obligaciones que el contribuyente tiene frente a la Administración; los diferentes modos de los que dispone el obligado para cumplir sus

obligaciones; y las consecuencias del cumplimiento, pero sobre todo, del incumplimiento de dichas obligaciones.

Una vez analizados todos estos aspectos, es conveniente hacer también una referencia a las tres amnistías anteriores aprobadas en nuestro país.

Finalmente, se entrará a estudiar de manera concreta la amnistía fiscal de 2012, analizando su marco normativo, los requisitos necesarios para su práctica, algunas cuestiones referentes a su presentación, la naturaleza jurídica de esta medida y las posibles incompatibilidades de la amnistía con determinados principios constitucionales.

Para la elaboración de este tema se ha recurrido a la utilización de diversas fuentes como legislación tributaria y penal, jurisprudencia, doctrina especializada y manuales generalistas; para poder tener una visión amplia del tema, y que su exposición quede lo más clara y objetiva posible.

II. INTRODUCCIÓN A LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

Antes de entrar a tratar el fondo del asunto que ocupa este trabajo considero necesario hacer una breve referencia a las normas generales sobre los tributos.

1. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

Como es sabido, las normas tributarias establecen a quienes se encuentran en determinadas situaciones, definidas por las propias normas, el deber de pagar una cantidad de dinero al Estado o a otro ente público.

En este deber tributario, el contribuyente y la Administración aparecen como las partes de una relación jurídica, concretamente, una relación jurídica de contenido obligacional en la cual su núcleo fundamental es la obligación o la deuda tributaria. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones en caso de su incumplimiento.

En la relación jurídica tributaria el hecho imponible aparece sencillamente como el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la ley el nacimiento de una obligación, es decir, el hecho imponible tiene un carácter constitutivo de la obligación.

Según nuestra Ley General Tributaria, la obligación principal de todo contribuyente es el pago del tributo como se recoge en su artículo 19 «la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria».

Por supuesto, no existe obligación de pago si no se ha producido antes una deuda tributaria, y esta ha debido ser cuantificada.

El importe de la deuda será la cuota resultante de una autoliquidación o de una liquidación notificada. No obstante, a la cuota también pueden añadirse otros elementos, recogidos en el artículo 58 LGT, que incrementan el importe total de la deuda, como por ejemplo el interés de demora o los recargos por declaración extemporánea.

Una vez conocida y cuantificada la deuda tributaria, hay diferentes formas de extinción de la misma, que son las contempladas por el artículo 59 LGT:

«1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

2. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado».

2. EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS EN PERIODO VOLUNTARIO.

El elemento central en la recaudación es la regulación del pago, existiendo dos momentos fundamentales: el pago en periodo voluntario y una vez finalizado este, la ejecución de la deuda en vía de apremio.

El pago en periodo voluntario es la forma normal y más habitual de extinción de la deuda tributaria. El plazo para el pago voluntario de esta deuda concluirá el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso, que dependerá del procedimiento y tributo del que se trate.

Otra forma de extinguir la deuda tributaria, muy común también, es la compensación (tanto aplicada por la Administración como aquella que puede solicitar el contribuyente) con cualquier crédito que el sujeto pasivo tenga reconocido frente a la Administración cuyo procedimiento nos lo encontramos recogido en los artículos 71 y siguientes de la LGT.

Por otro lado, el pago efectivo de una deuda tributaria puede quedar suspendido en diversos supuestos, es decir, el periodo de pago queda congelado hasta que se resuelva la circunstancia que motivo la suspensión, excluyéndose los recargos establecidos para los pagos extemporáneos.

La Ley General Tributaria también nos da la posibilidad de aplazar, con o sin fraccionamiento, las deudas tributarias. Se pueden aplazar o fraccionarse tanto las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario como las que ya están en periodo ejecutivo, estos aplazamientos y fraccionamientos deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de la LGT, o adoptar medidas cautelares en sustitución de esta garantía, a no ser que se encuentre en alguno de los supuestos

contemplados por la LGT en los que la Administración podrá dispensar total o parcialmente de la constitución de garantías.

Lógicamente, el efecto del pago es la extinción de la deuda tributaria, así como el levantamiento de medidas cautelares o garantías en el caso de que hubiesen sido adoptadas.

Estas son las posibilidades que nos ofrece la Ley para hacer frente a las deudas tributarias en periodo voluntario.

3. EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS EN EL PERIODO EJECUTIVO.

Una vez agotadas todas las posibilidades expuestas anteriormente, se pasa al periodo ejecutivo, que se producirá de manera automática.

Es importante aclarar que una vez abierto el periodo ejecutivo no se abre automáticamente el procedimiento de apremio. El procedimiento de apremio se abre en virtud de un acto expreso, la providencia de apremio, que constituye el título ejecutivo.

En tanto no se emita la indicada providencia de apremio, la deuda puede ser satisfecha en periodo ejecutivo con la imposición del recargo correspondiente.

En primer lugar, considero oportuno hacer alusión al caso concreto de las autoliquidaciones o declaraciones efectuadas fuera del plazo voluntario pero sin requerimiento previo de la Administración, es decir, las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, cuyos recargos se encuentran regulados en el artículo 27 LGT.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 por ciento, respectivamente. Este recargo excluye la posibilidad de la liquidación de interés de demora o de sancionar por el incumplimiento del plazo.

Si el pago se efectúa una vez pasados doce meses, el recargo será del 20%, el cual excluye también la posibilidad de sancionar pero, en este caso, si se aplican los intereses de demora correspondientes al periodo que exceda de los doce meses hasta que finalmente se paga.

Estos recargos pueden ser reducidos en un 25% si tras la presentación de la declaración extemporánea el ingreso del recargo se produce en el periodo voluntario establecido en el artículo 62 LGT, y además, si la declaración complementaria que da lugar al recargo haya sido acompañada del ingreso de la deuda principal.

En estos casos también se puede solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago, al igual que en el periodo voluntario.

De esta manera, se sustituyen las sanciones e intereses ordinarios por estos recargos, fomentando así la presentación voluntaria de declaraciones extemporáneas y sin tener que forzar el pago en la vía de apremio.

En ausencia de esta posibilidad, la presentación fuera de plazo sería considerada como una infracción sancionable con una multa.

En una situación diferente a la anterior nos encontramos en el caso de que una deuda haya sido liquidada pero no haya sido pagada, en este caso, nos encontramos ante una deuda notificada que no ha sido pagada en el plazo previsto, o ante una autoliquidación presentada pero sin efectuar el ingreso correspondiente.

Una vez iniciada la recaudación en periodo ejecutivo se produce un incremento de la deuda inicial, ya sea por los recargos, los intereses o las costas.

El procedimiento de apremio se pone en marcha una vez que el deudor no ha pagado su deuda, para así poder hacerla efectiva mediante la ejecución sobre su patrimonio. Este procedimiento comienza con la providencia de apremio, y prosigue en caso de que el sujeto siga sin proceder al pago, mediante la ejecución de las garantías, si las hubiere y, en caso de que la deuda siga aun sin satisfacer, mediante el embargo de bienes en cuantía suficiente y su enajenación en subasta.

4. OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.

Además de todas las formas de extinción de la deuda tributaria, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, que se han expuesto anteriormente, existen otras formas de extinción: la prescripción y la condonación.

Actualmente, el plazo de prescripción es de cuatro años, tal y como establece el artículo 66 LGT, y una vez transcurrido este tiempo habrán prescrito los derechos de la

Administración a determinar la deuda tributaria y a exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas. Es muy frecuente que el periodo efectivo de la prescripción sea muy superior a los cuatro años, ya que existen una serie de actuaciones de la Administración o del sujeto pasivo que interrumpen el cómputo de ese plazo.

La prescripción se aplica de oficio, por lo que no requiere ser invocada por el sujeto pasivo.

La condonación es en Derecho Tributario totalmente excepcional y puede aplicarse solo en virtud de Ley, tal y como se establece en el artículo 75 LGT. Esta posibilidad legal solo se utiliza cuando razones de interés general la aconsejen, para proteger actividades económicas de especial importancia y para evitar un perjuicio mayor a la colectividad.

5. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

En nuestro ordenamiento jurídico el ejercicio del poder punitivo del Estado en relación con las violaciones de los deberes impuestos por la Leyes fiscales se lleva a cabo mediante una doble vía: la penal, con la tipificación en el Código Penal de las figuras de delito contra la Hacienda Pública y sus correspondientes penas; y la administrativa, mediante la conminación de sanciones de esa naturaleza para las conductas tipificadas como infracción tributaria.

El bien jurídico protegido por estas dos vías es idéntico, lo que varía es la intensidad de su protección.

La regulación de las infracciones y sanciones en la LGT se abre con el Capítulo en el que se regulan los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria. Concretamente, según el artículo 178 de la LGT, la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley, y en particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

El concepto de infracción tributaria guarda paralelismo con el del delito del CP. En el artículo 183 LGT nos encontramos dicho concepto: «Son infracciones tributarias

las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley».

De esta definición debemos destacar que en ella se recoge el principio de culpabilidad, que como no hemos visto no aparece expresamente recogido entre los principios de la potestad sancionadora.

En cuanto a la clasificación, podemos distinguir diferentes grados: leves, graves y muy graves; aquí lo que determina la calificación es el tipo infractor, es decir, el deber infringido. Las infracciones nos las encontramos recogidas en los artículos 191 a 206, ambos inclusive. Todas las infracciones tributarias consisten en la violación de alguno de los deberes impuestos por la Ley a los obligados tributarios.

Según la naturaleza del deber infringido, las infracciones se pueden calificar en varios grupos:

1. Infracciones del deber de declarar el hecho imponible o el presupuesto de hecho de obligaciones de ingreso, con resultado de daño para la recaudación tributaria (arts. 191, 192, 193 y 194).
2. Infracciones relacionadas con el deber declarar pero sin perjuicio un perjuicio económico inmediato (art. 195).
3. Infracciones del deber de declarar las bases imponibles o los resultados por parte de las entidades en régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197).
4. Infracciones relacionadas con otros deberes meramente formales o complementarios de los propios sujetos pasivos (art. 198, 199, 200 y 201).
5. Infracciones relacionadas con el deber de información respecto de terceros (arts. 198 y 199).
6. Infracciones relacionadas con el uso del NIF (art. 202).
7. Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones del obligado tributario en el desarrollo de los procedimientos tributarios (art. 203).
8. Infracción del deber de sigilo por parte del retenedor (art. 204).

6. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

Como hemos dicho anteriormente, en nuestro ordenamiento jurídico existen determinadas infracciones de deberes fiscales que son tipificados como delitos en el Código Penal.

Se considera defraudación tributaria al delito tipificado en el artículo 305 del CP, siendo el delito fiscal por antonomasia y el más común. Según el apartado 1 de este artículo:

«el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros era castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo».

Por lo tanto la conducta consiste en la evasión de tributos o en la obtención ilícita de beneficios fiscales por un importe superior a 120.000 euros; en el apartado 2 del artículo 305 CP se recogen reglas para el cómputo de esta cuantía.

Aunque no se especifica de manera expresa, para que se aprecie la existencia de delito también es necesaria que la conducta mediante la cual se ha producido el resultado sea calificada como «defraudación». Este requisito es aceptado por la generalidad de la doctrina, aunque su caracterización es más discutida.

Dentro del ámbito que estamos tratando, lo que adquiere una gran importancia es la cuestión del comportamiento post-consumatorio. El caso en el que después de haber perpetrado la defraudación, el sujeto rectifica de manera espontánea y procede al cumplimiento exacto de su deber, antes de que se hayan producido actuaciones administrativas o judiciales. Este es el caso de las declaraciones complementarias que anteriormente se examinaron al tratar el pago del tributo, y que aquí adquieren perfiles propios en el ámbito del Derecho Penal Tributario.

Esta excusa absolutoria está contemplada en el apartado 1 del artículo 305 CP en el que después de definir los elementos del tipo y señalar las penas, posteriormente establece: «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos previstos en el apartado 4».

Requisitos que se expondrán a continuación con detenimiento al estudiar la regularización de la deuda tributaria.

Como conclusión y para finalizar este primer apartado, como ha quedado expuesto el incumplimiento por parte de un sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias en el plazo establecido para ello acarrea una serie de consecuencias como el devengo de intereses de demora y recargos; además si la conducta es típica, antijurídica y culpable puede acarrear la imposición de sanciones e incluso consecuencias penales.

III. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

La consumación de un hecho delictivo no es lo único que se tiene en cuenta a la hora de su enjuiciamiento, ya que las consecuencias punitivas finales pueden ser muy distintas a las que muestra en principio ese hecho punitivo.

El Estado, en su política criminal, puede actuar de diversos modos en función de los bienes jurídicos que quiere proteger. «En concreto, en el ámbito de la política económica, el objetivo de recaudar los fondos públicos que el Estado necesita para llevar a cabo sus políticas en esa materia va a conducir por estrictas razones de eficacia a favorecer aquellos comportamientos que redunden en una mayor y más rápida obtención de ingresos públicos».¹

Por lo tanto, la regularización tributaria se podría justificar por la necesidad que tiene el Estado de obtener ingresos, cobrando para ello sus deudas de la manera más rápida y barata posible. En consecuencia, en la regularización tributaria ha prevalecido el interés de asegurar la recaudación, alcanzando así resultados tributarios «aceptables»; cuestionándonos si estos efectos se producen a cambio de un menoscabo de la norma.

1. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA.

La regularización tributaria es «una declaración extraordinaria mediante la cual el deudor tributario pone en conocimiento de la Administración tributaria la existencia de una deuda fiscal opaca hasta ese momento para la Tesorería pública»².

Cuestión más controvertida es establecer la naturaleza jurídica de la regularización prevista en el art. 305.4 del CP.

Una parte de la doctrina, como HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, considera que se trata de una causa de exclusión de la antijuridicidad; por otro lado, un grupo de autores entre los que se puede destacar a APARICIO PÉREZ y CHOCLÁN MONTALVO, estiman que es una excusa absolutoria; y en tercer lugar, un sector de la doctrina defiende que se trata de una causa de levantamiento de la pena.

¹DE URBANO CASTRILLO, E.; NAVARRO SANCHÍS, F. J., *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, Madrid, 2009, p. 259.

²DE URBANO CASTRILLO, E.; NAVARRO SANCHÍS, F. J., *La deuda fiscal. Cuestiones... op.cit.*, p. 264.

Haciendo eco de las palabras de la CARRERAS MANERO, «la actuación *postdelictiva* del obligado tributario regularizando su situación tributaria no afecta a la antijuridicidad, ni se trata de una excusa absolutoria *stricto sensu*, dado que la mencionada exención no concurre en el momento de la ejecución de defraudación, sino que constituye una medida que permite exonerar retroactivamente de una punibilidad ya surgida»³.

Por lo tanto, la regularización no supone la desaparición del delito, que ha sido consumado en el momento de la elusión del pago de la deuda, la regularización supone la exoneración de la punibilidad.

2. REQUISITOS.

Tal y como establece el artículo 305 en su apartado 4: «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias».

De la lectura de este precepto se puede extraer que los requisitos que ha de cumplir la regularización tributaria para que extinga la responsabilidad penal, son los siguientes: el reconocimiento, por el obligado tributario, de una deuda tributaria superior a 120.000 euros por periodo y tributo; ese reconocimiento debe ser veraz e íntegro; y que se efectuó en tiempo hábil.

Pasando a analizar estos requisitos; en primer lugar, se tiene que tratar de una deuda tributaria superior a 120.000 euros, ya que el incumplimiento o defraudación de las obligaciones tributarias sólo tiene relevancia penal cuando el importe de la cantidad

³ CARRERAS MANERO, O., «La clausula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 155, 2012.

defraudada o dejada de ingresar alcanza dicha cifra, fijada desde el 1 de octubre de 2004, tras la modificación del artículo 305 CP.⁴

Por otro lado, la doctrina y la jurisprudencia no son unánimes al establecer si los efectos de la regularización se hallan condicionados a la efectividad del pago de la deuda.

Según el criterio mantenido por el Tribunal Supremo, la regularización exige necesariamente el ingreso de la deuda, en su Sentencia 539/2003, de 30 de abril, en el fundamento de derecho 11º establece que «regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación»⁵.

«En contra de esta postura algunas Audiencias Provinciales y gran parte de la doctrina entienden que no es necesario el pago, bastando para regularizar la presentación de una declaración sin ingreso o la mera comunicación de la verdadera situación tributaria, siempre que exista por parte del obligado tributario una voluntad real de cumplir con sus obligaciones»⁶.

Respecto a quién debe realizar la regularización para que esta despliegue todos sus efectos, autores como MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ o APARICIO PÉREZ «entienden que la regularización constituye una causa personal de levantamiento de la pena o una excusa absolutoria (en cualquier caso una previsión de carácter personal), exigen que debe ser el propio obligado, sobre todo porque basan la exención de la pena en un elemento de la conducta (la espontaneidad o el retorno a la legalidad»⁷.

⁴Modificación introducida por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

⁵STS nº 539/2003, Sala 2ª, de lo Penal, 30 de Abril de 2003.

⁶ Primer informe del observatorio administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005, entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Diciembre de 2006.

⁷SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2002, p. 114.

Para estos autores es necesario que sean los propios obligados tributarios quienes realicen la regularización para que produzca plenos efectos, por lo que en caso de regularización por un tercero no se produciría la exención de la pena.

No obstante, la ley no exige que la regularización sea un acto personal, las normas tributarias permiten la eficacia de lo actuado por un tercero siempre que el obligado acepte, confirme o preste su conformidad, es decir, siempre que pueda entenderse que dicha regularización es proveniente del defraudador.

En segundo lugar, se exige que sea una declaración veraz e íntegra, es decir, se exige el pleno reconocimiento de la deuda. Por lo tanto, la regularización parcial no permitiría la exención de la pena, pues se precisa que el obligado aporte la información completa y correcta en la medida de lo posible; al igual que en el caso de la regularización incorrecta, que supone proporcionar nuevamente datos incorrectos, por lo que obviamente tampoco sería una regularización válida.

Ante un supuesto diferente nos encontramos en el caso de que el obligado no pueda aportar cierta documentación, a pesar de ello la regularización será válida. En este caso se trataría de una regularización incompleta, que es subsanable exigiendo al obligado que complete o supla dicha información.

En tercer lugar, la regularización tributaria debe efectuarse en tiempo hábil. El artículo 305.4 CP establece dos límites: en primer lugar, la regularización debe realizarse antes de que la Administración Tributaria haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización. Y por otro lado, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Por lo tanto, esta regularización tiene que ser espontánea o voluntaria, antes de que el obligado tributario tenga conocimiento de que se están llevando cabo actuaciones tendentes al establecimiento de su deuda tributaria.

En consecuencia, la notificación del inicio de actuaciones de comprobación por la administración tributaria impide que se produzcan los efectos de la regularización.

El mismo efecto que la notificación tienen la interposición de una querrela o denuncia por el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración tributaria autonómica, foral o local; o si se han iniciado actuaciones por el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción. En los primeros casos basta con que se haya interpuesto la querrela o la denuncia para que se cierre la puerta a la posible regulación, sin embargo, en el caso del inicio de las actuaciones por parte del Ministerio Fiscal o del Juez de Instrucción el obligado debe tener formalmente conocimiento de que está siendo objeto de investigación para que esto suceda.

3. EFECTOS.

El párrafo segundo del artículo 305.4 CP señala que: «la regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

Por lo tanto, extiende los efectos de la regularización a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que se realizaran para llevar a cabo la defraudación tributaria que se regulariza.

En relación con la extensión de los efectos a los terceros, la Consulta 4/1997, de la Fiscalía General del Estado, sobre extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, señala la posibilidad de extensión de tales efectos a los partícipes, según que éstos hayan o no intervenido en la regularización.⁸

Siguiendo el criterio establecido por el Tribunal Supremo, como se refleja en su auto de apertura del juicio oral en la Causa Especial número 880/1991 (Caso Filesa), de fecha 22 de diciembre de 1995 «... es posible sostener que la eximente de pena contenida en el segundo párrafo del art. 349.3 CP (equivalente al art. 305.4 del vigente Código), debe ser entendida como una excusa objetiva y por lo tanto aplicable también al partícipe. No obstante, la exclusión de la punibilidad dependerá siempre de un

⁸ La Consulta 4/1997, de 19 de febrero, de la Fiscalía General del Estado, sobre extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal. Tiene como objeto sintetizar si la conducta desplegada por el deudor tributario regularizando su situación afecta, en el sentido de excluir la punibilidad en los delitos de defraudación fiscal así como en las falsedades documentales instrumentales cometidas, solamente a aquél o, además, puede extenderse a los terceros que hubieran tomado parte en los delitos señalados.

«actus contrarius» del partícipe, pues el legislador, en verdad, la ha previsto para los supuestos de autodenuncia y reparación. No tendría sentido, por lo tanto, en el marco de una norma con esta finalidad beneficiar con la no punibilidad a quien nada hizo para la reparación de la ilicitud fiscal en la que colaboró»⁹.

Por lo tanto, la extensión de los efectos producidos por la regularización dependerá la conducta respecto a dicha regularización de los terceros.

⁹ Auto del Tribunal Supremo de apertura del juicio oral en la Causa Especial número 880/1991, de fecha 22 de diciembre de 1995.

IV. REFERENCIA A LAS AMNISTÍAS FISCALES DE 1977, 1985, 1991 Y SUS EFECTOS.

En el año 2012 no fue la primera ni la única ocasión en la que se aprobaron regularizaciones o amnistías fiscales análogas a la que es objeto de este trabajo.

Como señala DOMÍNGUEZ PUNTAS en España «las amnistías fiscales han sido muy pocas, pero de uso masivo por los contribuyentes. La primera fue en 1977 [...] y permitió partir de cero, como era concomitante con la situación política pasada, que se quería superar. La segunda se practicó en 1985 con la Ley de régimen fiscal de activos financiero [...]. Se permitió [...] que los Pagarés estatales de Tesoro, y los forales, quedaran fuera del circuito de información de la Hacienda Pública, pero fue una simple práctica administrativa [...]. La tercera amnistía fiscal vino de las disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/91, fuertemente contestada en la judicatura, que de ninguna forma aceptó que la regularización tuviera efectos penales, por lo que fue preciso la reforma del entonces art. 349 CP anterior por Ley Orgánica 6/1995, sin esperar siquiera unos meses más tarde al CP actual, que recogió su dicción con pequeñas salvedades».¹⁰

En 2012 se otorgó la cuarta y última amnistía fiscal, la cual volvió a suscitar la legitimidad de estas medidas y de los criterios de oportunidad que determinan su adopción.

A continuación y antes de centrarme en el estudio de la amnistía de 2012, voy a hacer una referencia a las anteriores amnistías y sus efectos.

1. LA AMNISTÍA FISCAL DE 1977.

Podemos afirmar que la amnistía de 1977 tuvo un trasfondo político. Facilitó la transición a un régimen fiscal que exigía la ruptura y mejora de las relaciones tributarias entre la ciudadanía y la administración.

En el marco de esta situación se aprobó la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, concretamente era el capítulo V el dedicado a la *regularización voluntaria de la situación fiscal*.

¹⁰ DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., «Las cuatro amnistías fiscales de 2012», *El Notario del siglo XXI*, nº. 47, 2013.

En esta amnistía fiscal debemos prestar especial atención a varias disposiciones. Por un lado los artículos 30 a 34 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Destaca el artículo 31.1 de dicha ley en el que se permite que los sujetos pasivos del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas regularicen voluntariamente, dentro del primer trimestre de 1978, su situación tributaria por las rentas percibidas en el año 1976 (y también de los ejercicios anteriores a 1976) mediante la presentación de la oportuna declaración, sin que dicha regulación tuviera sanción ni recargo alguno. Además la veracidad de las declaraciones del año 1976 implicaba la anulación de los antecedentes que pudiera tener el sujeto pasivo.

En relación con la tributación de las personas jurídicas, la medida era mucho más «generosa», se pretendía la regularización de sus balances; y esta regularización implicaba la exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración. En el art. 31 de la Ley 50/1977 se establecía que el balance a regularizar sería el primero cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley. No obstante, según la Orden de 14 de enero de 1978, se permitía que tratándose de empresas que hubiesen cerrado su ejercicio el 31 de diciembre de 1977, y que a esa fecha aun no hubieran contabilizado las correspondientes operaciones de regularización, disponían hasta el 30 de junio de 1978 para hacerlo, pero en todo caso el balance de 31 de diciembre de 1977 debía ser regularizado. Para los ejercicios cerrados en una fecha distinta, anterior al 31 de diciembre, el balance regularizado habría sido el primero que se hubiese cerrado después del 17 de noviembre de 1977.

En este ámbito cabe destacar la polémica que suscito la circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 6 de febrero de 1978, según la cual, en palabras del Tribunal Constitucional «quedaban exentos los impuestos correspondientes a hechos imposables no contabilizados antes de la regularización, pero no los impuestos devengados por hechos imposables contabilizados antes de dicha regularización, cuyos ingresos hubieran dejado de efectuarse»¹¹. La polémica se suscito por «el trato desigual, más favorable, otorgado a las empresas que antes de regularizar su situación tributaria hubiesen dejado de contabilizar y declarar determinados hechos imposables, frente a aquellas que simplemente hubieran omitido la declaración (pero no la

¹¹ Auto del TC 1039/1988, de 26 de septiembre.

contabilización)»¹². A esta doble irregularidad se le dio un trato más ventajoso, sin embargo el Tribunal Constitucional no apreció violación del principio de igualdad puesto que se comparan dos situaciones desiguales.

Haciéndonos eco de las palabras de LÓPEZ LÓPEZ y CAMPIONE, la amnistía de 1977 supone «el reconocimiento implícito de la incapacidad de la Administración tributaria para atajar las conductas fraudulentas por los cauces normativos ordinarios y con los medios de que disponía en aquel momento. Y en un contexto de profundas modificaciones del sistema tributario español, aquella regularización voluntaria o amnistía fiscal se configuraba como un instrumento orientado, fundamentalmente, a recabar información con trascendencia tributaria de extraordinaria importancia para el normal desarrollo futuro del modelo tributario que se iba a implantar»¹³.

Debemos destacar que los efectos de esta amnistía no fueron los esperados. La permisividad de la Ley no fue aprovechada, entre otra razones, porque gran parte de la sociedad española desconfiaba de la reforma fiscal y consideraba desorbitados los tipos tributarios que iban a gravar los rendimientos manifestados, y porque esperaba la promulgación periódica de normas regularizadoras más permisivas.

2. LA AMNISTÍA FISCAL DE 1985.

En 1985 mediante la ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros, se reguló la fiscalidad de una amplia gama de productos, cuya ausencia de control aseguraba una maximización del beneficio fiscal, de forma que esos activos financieros se declaraban en caso de minusvalías y no en caso de plusvalías, lo cual provocaba grandes distorsiones en el mercado financiero. La ley, llevo a cabo una regulación completa de la tributación de este tipo de activos implementando una retención en origen del 45% en aquellos productos que tenían un rendimiento implícito.

Esta ley, en su artículo 8, exceptúa de retención «los rendimientos de los títulos emitidos por el Tesoro o por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario, así como los rendimientos de los Pagarés del

¹² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.M., *Las amnistías fiscales en España. La «Declaración Tributaria Especial» del año 2012 y el Delito de Blanqueo de Capitales*, Aranzadi, Navarra, 2014, p. 23.

¹³ LÓPEZ LÓPEZ, H.; CAMPIONE, R., “La regularización tributaria prevista en el real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Eunomia. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº. 3, septiembre 2012-febrero 2013, pág. 106.

Tesoro». Además, el Ministerio de Economía y Hacienda no podía solicitar información relativa a las operaciones que afectasen a Pagares del Tesoro, por lo que se convirtieron en un refugio para el dinero negro.

De este modo, el Tesoro Público podía financiarse mediante la entrega de capitales pertenecientes a sujetos que ni siquiera estaban identificados y que podían transmitir los títulos con posterioridad. Como estos productos no llevaban retención suponía una adquisición atractiva para los inversores, en perjuicio del resto de los emitidos por entidades privadas.

«Al contrario que el resto de las amnistías, esta no favorece la afloración de dinero negro sino todo lo contrario, con ella se consigue brindarle refugio»¹⁴. Se miró hacia otro lado respecto a determinadas situaciones que vivían al margen de la fiscalidad, a cambio de que el Estado recibiera financiación en un momento en el que escaseaba.

Los efectos de esta amnistía no se pueden observar hasta años después, puesto que, como hemos dicho antes, la amnistía de 1985 tuvo por efecto otorgar refugio al dinero negro y su incidencia económica la podemos observar indirectamente en la amnistía fiscal de 1991. En consecuencia solo podemos entender la amnistía de 1991 poniéndola en relación con esta.

3. LA AMNISTÍA FISCAL DE 1991.

La tercera amnistía fiscal vino por la ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF concretamente en las disposiciones adicionales 13ª y 14ª. En primer lugar, con la disposición adicional 13ª se pretende resolver la existencia de determinados títulos-valores opacos de la amnistía fiscal de 1985; y en segundo lugar en la disposición adicional 14ª se dicta una norma general para atender a todas las demás situaciones planteadas.

Como hemos dicho anteriormente, esta amnistía está íntimamente ligada a la de 1985. Con la amnistía de 1991 se ofrece un plazo para el «blanqueo» de ese dinero negro invertido en Pagares del Tesoro, es decir, para solucionar el problema generado por la emisión de Pagares del Tesoro fiscalmente opacos. Para ello se posibilita la suscripción de Deuda Pública Especial a partir de cualquier activo que se posea, ya que

¹⁴ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.M., *Las amnistías fiscales en España... op. cit.*, p. 26.

basta adquirir primero Pagarés del Tesoro, acudiendo al mercado secundario o a las emisiones pendientes, y después efectuar el canje por Deuda Pública especial, desde la entrada en vigor de la disposición adicional 13ª (8 de junio de 1991) hasta el 31 de diciembre de 1991, ya que a partir del 1 de enero de 1992, las nuevas emisiones quedarían sometidas a las obligaciones ordinarias de colaboración con la hacienda Pública.

Este fue el mecanismo mediante el cual se efectuó el blanqueo de determinadas rentas y patrimonios ocultos, ya que se mantenía la confidencialidad de los datos de sus titulares respecto de la administración tributaria hasta la amortización o vencimiento del activo, que tenía lugar 6 años después, y pasado ese tiempo se conseguía regularizar esas rentas en un momento en el que ya había prescrito cualquier responsabilidad tributaria o punitiva.

En la disposición adicional 14ª se abre la posibilidad de que cualesquiera otros contribuyentes en situación irregular, diferentes a los anteriores, tuvieran la oportunidad de regularizar impunemente su situación fiscal, presentando declaraciones y autoliquidaciones tributarias y efectuando ingresos por cualquier concepto tributario devengado antes del 1 de enero de 1990, sin que se hubiera producido requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con esas deudas tributarias.

Además, para incentivar dicha regularización el legislador estableció que la presentación de declaraciones o autoliquidaciones no interrumpiría los plazos de prescripción, y que los ingresos podrían fraccionarse en cuatro pagos iguales sin necesidad de garantía alguna; y con el mismo objetivo de incentivar la regularización, se endureció el régimen aplicable desde el 1 de enero de 1992 a las declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo.

Como efecto de esta amnistía de 1991 podemos destacar que quedaron integrados en el circuito fiscal español 1.150 billones de pesetas.

V. LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.

1. MARCO NORMATIVO.

La disposición adicional 1ª 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, recoge una declaración tributaria especial en los siguientes términos:

«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 derecho 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 derecho con anterioridad a la finalización del último periodo 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, interés 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 art. 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 art. 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 periodos 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 correspondientes de los mismos.

5. El Ministros 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 finalizara el 30 de noviembre de 2012».

Este Real Decreto-ley fue publicado en el BOE de 31 de marzo, entrando en vigor ese mismo día tal y como se recoge en su disposición final 4ª: «Este Real Decreto-ley entrara en vigor el día de su publicación en el “Boletín Oficial del estado”».

Posteriormente, la disposición final 3ª del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, introduce dos nuevos párrafos, pero teniendo efectos también dichos párrafos desde el 31 de marzo de 2012, es decir, cuando entró en vigor el anteriormente mencionado real Decreto-Ley.

De manera que se añaden un sexto y séptimo párrafo, siendo su redacción la siguiente:

«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 ultimo siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.

7. El valor de la 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 objetos 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 art. 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».

Meses después, la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, deroga el Real decreto-ley 19/2012, y a través de la disposición final 3ª introduce en la disposición adicional 1ª del real Decreto-ley 12/2012 los apartados sexto y séptimo, pero modificando la redacción del primero de ellos, quedando por lo tanto el apartado 6 redactado finalmente de la siguiente manera:

«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 éste 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 éste se subrogue en la posición de aquel respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes y derechos y que no se integren en la base imponible de los impuestos a los que refiere esta

disposición adicional las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicha adquisición».

Por lo tanto, son destacable las modificaciones que ha sufrido la regularización de esta declaración tributaria especial, especialmente la última de ellas que se realizó una vez finalizado el plazo para la regularización (30 de noviembre).

Tal y como deja indicado el apartado 5 de la disposición adicional 1ª del real Decreto-Ley 12/2012, posteriormente, el 31 de mayo de 2012, mediante la Orden HAP/1182/2012 ¹⁵, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para el cumplimiento de la disposición adicional 1ª del real Decreto-ley 12/2012, así como el modelo para realizar la declaración tributaria especial (modelo 750)¹⁶, y las condiciones generales y el procedimiento para su presentación; incluyendo entre los bienes y derechos a regularizar, el dinero en efectivo, a lo que haremos referencia más adelante.

Esta Orden fue objeto de impugnación en sede contencioso-administrativa por el Partido Socialista Obrero Español (PSOE), no obstante, la Audiencia Nacional declarara no haber lugar para la admisión del recurso debido a la falta de legitimación por parte del PSOE ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

El auto ¹⁷ por el que resuelve la Audiencia la inadmisión del recurso contiene un interesante análisis jurídico, basado fundamentalmente en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en el análisis, desde la perspectiva constitucional, de la cuestión de la legitimación de los partidos políticos para intervenir en los procesos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Tal y como se recoge en el fundamento jurídico 4º: « la circunstancia de que una actuación administrativa pueda ser contraria a los planteamientos políticos sostenidos por un determinado partido, no es suficiente para justificar la legitimación del referido partido ante la jurisdicción contencioso-administrativa, siendo necesario para el reconocimiento de dicha legitimación la titularidad de un derecho o interés

¹⁵Orden 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.

¹⁶ Anexo I. Modelo 750.

¹⁷ Auto de la Audiencia Nacional (Sala de lo contencioso-administrativo), de 18 de octubre de 2012. Rec. Nº 400/2012.

legítimo que esté en relación directa con la pretensión material que sea objeto del proceso, de manera que una eventual sentencia estimatoria del recurso reportara al partido recurrente un beneficio o perjuicio resultante del crédito social consecuente al reconocimiento de su posicionamiento político».

Posteriormente, el criterio de la Audiencia Nacional fue avalado en casación por el Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo por una mayoría de veintinueve magistrados contra cinco¹⁸.

2. REQUISITOS PARA LA PRÁCTICA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.

De la lectura del marco normativo al que hemos hecho referencia en el apartado anterior, podemos extraer una serie de requisitos que deben cumplir los contribuyentes del IRPF, IS o IRNR para regularizar su situación tributaria, así como las consecuencias de dicha regularización

En primer lugar, se exige que el sujeto debiera ser titular de los bienes o derechos relativos a la regularización antes de que terminase el último periodo impositivo cuyo plazo de declaración-liquidación hubiera finalizado con anterioridad al 31 de marzo de 2012.

Los últimos periodos de autoliquidación vencidos antes del 31 de marzo de 2012 son: para el IRPF, el periodo correspondiente al ejercicio 2010; para el IS y IRNR si se trata de sujetos pasivos con establecimiento permanente los ejercicios finalizados como máximo el 5 de septiembre de 2011; y el IRNR para sujetos pasivos sin establecimiento permanente hasta el 30 de marzo de 2012, ya que se considera un tributo de carácter instantáneo.

En segundo lugar, la regularización requiere presentar la declaración e ingresar la cantidad del 10% del valor de adquisición de los bienes o derechos objeto de regularización (art. 5 Orden HAP/1182/2012).

En tercer lugar, el plazo para la presentación de las declaración y efectuar el pago finalizaba el 30 de noviembre de 2012. Con posterioridad a esa fecha no podrá

¹⁸ Sentencia del Pleno del Tribunal Supremo (Sala Tercera), de 3 de marzo de 2014. Rec. Nº 4453/2012.

presentarse ni ingresarse ninguna declaración tributaria especial, ni originaria ni complementaria¹⁹.

En cuarto lugar, la regularización perdía sus efectos si la declaración e ingreso se producía 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.

Como consecuencia de la regularización, no se exigió al contribuyente sanciones, intereses ni recargos. Además, el importe puesto de manifiesto tendría la consideración de renta declarada en el contexto de las ganancias patrimoniales no justificadas (art. 39 LIRPF) y en el de los bienes y derechos no contabilizados o declarados (art. 134 texto refundido de la LIS).

3. CUESTIONES RELATIVAS A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.

Respecto al titular de los bienes y derechos, en el art. 2.2 de la Orden HAP/1182/2012 establece quien tiene la consideración de titulares: « [...] tendrán la consideración de titulares quienes ostenten la titularidad jurídica de los bienes o derechos. No obstante, 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.

Se considerarán titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos».

En los casos de cotitularidad de bienes o derechos, la declaración tributaria especial «se presentará por cada uno de los cotitulares en la parte correspondiente a su cuota de participación, siempre que el valor de la respectiva cuota de titularidad corresponda con rentas no declaradas [...] por el cotitular del bien o derecho». No obstante, si hay «cónyuges cuyo régimen económico matrimonial sea el de sociedad de gananciales, puede darse la circunstancia de que las rentas no declaradas deban

¹⁹ El contribuyente que presente una declaración tributaria especial puede presentar una declaración complementaria de la declaración tributaria especial antes del 30 de noviembre de 2012 incluyendo nuevos bienes o derechos.

atribuirse a uno de los cónyuges y que los bienes o derecho en que tales rentas se hayan materializado tengan carácter ganancial»²⁰. Por lo que en este segundo supuesto puede presentar solo la declaración tributaria especial el cónyuge que las ha obtenido.

En el caso de fallecimiento del titular de los bienes y derechos que corresponden con rentas ocultas, los herederos de este podrán presentar la declaración tributaria especial en nombre del fallecido. Pero rentas «las no declaradas generadas con posterioridad al fallecimiento y materializadas en bienes y derechos adquiridos antes del 31 de diciembre de 2010, deberán ser regularizadas directamente por el heredero titular de los mismos»²¹.

Dentro de la expresión “bienes y derechos” también se incluye el dinero en efectivo, ya que podrá ser objeto declaración tributaria especial cualquier bien o derecho. El art. 3.4 de la Orden HAP/1182/2012 recoge expresamente el modo de acreditar la titularidad y la fecha de adquisición del dinero en metálico: « En particular, tratándose de dinero en efectivo será suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, o a la fecha de finalización del periodo impositivo a que se refiere el apartado 2 anterior, siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional».

Por lo tanto, será suficiente con manifestar ese dinero en efectivo a través del modelo de declaración, ser titular de él antes del 31 de diciembre de 2010, o antes de la finalización del último periodo impositivo anterior al 31 de marzo de 2012, y depositar esas cantidades, con carácter previo, en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda

²⁰ Segundo informe de la Dirección General de Tributos sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial, 11 de octubre de 2012.

²¹ Segundo informa de la Dirección General de Tributos sobre... 11 de octubre de 2012.

al obligado tributario. Las cantidades de dinero en efectivo se valorarán por el importe que se deposite en una entidad de crédito.

«Esos términos normativos tan generosos ponen claramente de manifiesto que el objetivo perseguido no es otro que el afloramiento de dinero negro en efectivo. Basta la manifestación del propio obligado tributario, a quien únicamente se le exige depositar el dinero en una cuenta antes de presentar su declaración especial»²².

Estas facilidades para la regularización del dinero en efectivo, pueden utilizarse para el blanqueo de cantidades procedentes de actividades previamente delictivas no regularizadas fiscalmente hasta ahora, lo cual está excluido radicalmente de esta regularización.

Según el art. 3.3 de la Orden HAP/1182/2012 «no podrán ser objeto de declaración especial los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010, o de la fecha de finalización del periodo impositivo a que se refiere el apartado 2 anterior, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración». Pero cuando el importe de la transmisión de bienes o derecho que se correspondan con rentas ocultas no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, sí que podrán ser objeto de la declaración tributaria especial.

Esta prohibición se establece para evitar una duplicidad en la imposición, por lo que solo deberá declararse el bien que permanezca en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre.

Para la determinación del importe a declarar por cada bien o derecho, el art. 4 de la Orden HAP/1182/2012, regula que los bienes o derechos objeto de declaración se declararán por su valor de adquisición, y recoge que «los bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, se declararán por la parte del valor de adquisición que corresponda con rentas no declaradas» y que «las cantidades depositadas en cuentas abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio se declararán por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 o en la fecha de finalización del periodo impositivo a que se refiere el apartado 2 del artículo 3 de esta Orden. No obstante, podrá declararse el importe total del saldo de

²² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.M., *Las amnistías fiscales en España... op. cit.*, p. 59

una fecha anterior cuando sea superior al existente a 31 de diciembre de 2010 o en la fecha de finalización del periodo impositivo a que se refiere el apartado 2 del artículo 3 de esta Orden, siempre que la diferencia entre ambos importes no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración».

Analizando el art. 6 de la Orden HAP/1182/2012, los efectos de la declaración tributaria especial tienen el siguiente alcance: en cuanto a las rentas no declaradas que correspondan a la adquisición de bienes o derecho objeto de la declaración especial, estas se entenderán regularizadas si no exceden del importe declarado.

Por lo tanto, «se regularizaría una venta oculta o un gasto ficticio que se ha materializado en la adquisición de un bien o un derecho oculto cuando se declare el bien o derecho que corresponda a las citadas rentas no declaradas. Por el contrario, no se entenderán regularizadas por la presentación de la declaración tributaria especial las rentas que por su naturaleza no puedan materializarse en la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial»²³.

Por otro lado, en cuanto a las ganancias de patrimonio no justificadas o rentas presuntas, «la presentación de la declaración tributaria especial determina que la adquisición de los bienes y derechos regularizados que se habían mantenido ocultos se entienda que corresponde con rentas declaradas y por tanto no pueden tener la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas o renta presunta»²⁴.

Además conforme a la disposición adicional 1ª del real Decreto-ley 12/2012 y al art. 6.2 de la Orden HAP/1182/2012, la regularización tributaria especial no tiene efecto en ningún tributo que no sea el IRPF, IS e IRNR.

Para finalizar este apartado, considero interesante hacer una referencia a la relación o compatibilidad de la declaración tributaria especial con la regularización mediante autoliquidaciones complementarias. La regularización fiscal introducida por el Real Decreto-ley 12/2012 no ha alterado la vía de regularización recogida en el art. 27 de la LGT.

²³ Primer Informe de la Dirección General de Tributos sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial, 27 de junio de 2012.

²⁴ Primer Informe de la Dirección General de Tributos sobre..., 27 de junio de 2012.

«El contribuyente puede regularizar rentas no declaradas materializadas en bienes o derecho ocultos a través de la declaración tributaria especial y regularizar otros conceptos por medio de la regularización ordinaria a través de complementarias»²⁵.

Para aquellos casos en los que sea imposible la regularización a través de la presentación de una declaración tributaria especial, el contribuyente para regularizar esas rentas deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización mediante la presentación de declaraciones complementarias. Ambas vías de regularización son perfectamente compatibles, pudiendo utilizarse indistintamente e incluso de forma complementaria por el obligado tributario.

4. NATURALEZA JURÍDICA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.

Una vez expuestos los requisitos, y algunas cuestiones referentes a la declaración tributaria especial, es oportuno preguntarnos si realmente nos encontramos ante una regularización tributaria como se desprende de la literalidad de la norma o en realidad, simplemente es un eufemismo con el que evitar referirse o utilizar el término de “amnistía fiscal”.

Como al principio del trabajo se explicó, en el art. 27 de la LGT se articula la regularización voluntaria por presentación de autoliquidaciones o declaraciones, sin que medie requerimiento previo. En este caso de regularización se exige la cuota correspondiente además de los recargos previstos.

Por otro lado, como también se expuso, en el ámbito estrictamente penal, el art. 305.4 del CP declaraba exento al obligado tributario de la responsabilidad penal, si se regularizaba la situación tributaria en las condiciones a las que antes no hemos hecho referencia. Este precepto se circunscribe únicamente al ámbito penal, por lo que esta regularización no impide que se reclame la deuda tributaria con sus correspondientes recargos o intereses.

Partiendo de esto, claramente se llega a la conclusión de que, la denominada declaración tributaria especial enmascara una auténtica amnistía fiscal, ya que no se prevé simplemente una regularización de la situación tributaria del sujeto defraudador

²⁵Primer Informe de la Dirección General de Tributos sobre..., 27 de junio de 2012.

por los instrumentos ya preexistentes, sino que se asemeja más a un mecanismo de perdón de la deuda tributaria.

Sin embargo, no podemos decir de manera rotunda que se trata de una condonación, ya que como explicamos al principio del trabajo la condonación es en Derecho Tributario totalmente excepcional y puede aplicarse solo en virtud de Ley, tal y como se establece en el artículo 75 LGT. Esta posibilidad legal solo se utiliza cuando razones de interés general la aconsejen, para proteger actividades económicas de especial importancia y para evitar un perjuicio mayor a la colectividad.

En el caso de la amnistía fiscal se perdonan o cancelan parcialmente las obligaciones tributarias relativas al IRPF, al IS y al IRNR, en la cuantía que excediese del 10% del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos declarados. Además se cancelarían totalmente la responsabilidad por eventuales infracciones tributarias y la responsabilidad penal en la que se haya podido incurrir.

Cabe aclarar que, la Disposición adicional 1ª del Real Decreto-ley 12/2012, ni la Orden HAP/1182/2012 tienen por si misma trascendencia penal, ya que solo una ley orgánica puede extender los efectos de la regularización tributaria especial al ámbito penal. Es por eso que para dar solución a este problema y que se cancele también la responsabilidad penal por la práctica de la declaración tributaria especial, la disposición adicional única de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad Social, establece que «se entenderán declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada periodo impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la declaración tributaria especial prevista en la disposición adicional 1ª del real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo [...]».

Una vez que ya ha quedado claro que nos encontramos ante una amnistía fiscal, debemos aclarar ahora que configuración tiene dentro del contexto del derecho tributario.

Según el art. 1 de la Orden HAP/1182/2012 «la regularización se articula en virtud de una declaración según el art. 119 LGT, [...] pero advierte la Orden que su presentación no tiene por finalidad la práctica de una liquidación de las que regula la

propia LGT en sus arts. 101 y 128 y ss. Finalmente, establece la Orden que la declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones contempladas en la LGT, concretamente, en su art. 120, pero sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad

En suma, estaríamos ante una declaración-liquidación (pues se identifica sustancialmente con ella) configurada con carácter autónomo frente a toda obligación tributaria previa, a pesar de su incidencia sobre el IRPF, el IS o el IRNR²⁶».

Para ALONSO GONZÁLEZ, «nos hallamos ante una suerte de tributo nuevo, de carácter temporal, extraordinario, y alternativo al IRPF/IRNR/IS que sirve para regularizar determinadas rentas no declaradas sujetas a esos impuestos»²⁷.

Sin embargo otros autores entienden que no se trata de la creación de un nuevo gravamen ya que una de las notas características de los tributos es su naturaleza coactiva, y la regularización especial está presidida por la voluntariedad.

Por lo tanto, la configuración de la amnistía fiscal dentro del derecho tributario dependerá de la doctrina que estudiemos.

Siguiendo el modo de entender de SANZ DÍAZ-PALACIOS, la regularización tributaria especial habría venido a excepcionar el régimen de declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento en relación con el IRPF, IS e IRNR. El contribuyente podría elegir entre la regularización ordinaria o por el régimen extraordinario de amnistía.

Ambas formas de regularización, tanto la ordinaria como la regularización tributaria especial, tendrían efectos penales respecto a la exención de la responsabilidad penal, la primera de ellas a través del art. 305.4 del CP y la segunda a través de la disposición adicional única de la Ley Orgánica 7/2012.

A pesar de estas similitudes, hay una importante diferencia respecto a estas dos formas de regularizar, que hace que la declaración tributaria especial sea mas atractiva; y es que a diferencia de la regularización regulada en el art. 27 de la LGT, la regularización tributaria especial prescinde de recargos e intereses y además se

²⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.M., *Las amnistías fiscales en España... cit.*, p. 86.

²⁷ ALONSO GONZALEZ, L.M., «La declaración tributaria especial: luces y sombras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria», *Revista Jurídica de Catalunya*, nº3, 2012, pp.663-664.

“condona” parcialmente las obligaciones tributarias teniendo que pagar solo el 10% de las mismas.

5. EL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD FRENTE A LA DISPOSICIÓN ADICIONAL 1ª DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012.

Más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados interpusieron recurso de inconstitucionalidad (núm. 3856-2012) frente a la disposición adicional 1ª del Real Decreto-ley 12/2012. El pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 16 de julio de 2012, acordó admitir a trámite el recurso.

El recurso presentado se basa en la vulneración a tres preceptos de nuestra Carta Magna, concretamente, el artículo 33 en su apartado 1 en el que se establece que « todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principio de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá el alcance confiscatorio»; este mismo artículo 33 en su apartado 3 donde se recoge que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»; y por último el artículo 86 en su primer apartado que establece que «en caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al Derecho electoral».

En primer lugar, cabe cuestionarnos si la utilización del decreto-ley para regular esta materia es constitucional.

Según los limites establecido en el art. 86 de la CE, solo en el presupuesto de extraordinaria y urgente necesidad el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales mediante los Decretos-leyes.

«El Tribunal Constitucional ha venido afirmando, con carácter general, que no puede entenderse de manera restrictiva, sino que hay un cierto margen de apreciación del Gobierno que le permite discernir con gran flexibilidad la concurrencia o no de tales circunstancias [...].

Según se expone en el Real Decreto-Ley la grave crisis económica que atraviesa la economía española y en concreto, el exigente compromiso de déficit público asumido para el ejercicio 2012, hace imprescindible la incorporación de determinadas medidas al ordenamiento –entre las que se halla la declaración tributaria especial- sin más dilación»²⁸.

Por lo tanto, el legislador entendió que teniendo en cuenta la situación económica por la que atravesaba el país en el momento en el que se adoptó la medida, en el que el déficit público superaba los 91.300 millones de euros, lo que representaba el 8,5% del Producto Interior Bruto, se trata de una situación que cumplía los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad que se exigen para el empleo de un Decreto-ley.

El Ministerio de Hacienda esperaba que la regularización hubiese dejado en el erario público 2.500 millones de euros aproximadamente. No obstante, los resultados reales distaron mucho de los objetivos esperados ya que según datos del Ministro de Hacienda en el Congreso de los Diputados, solo fueron 40.000 millones de euros el importe de las bases imponibles afloradas, y solamente 1.193 millones de euros las cuotas tributarias ingresadas (menos del 3% del tipo impositivo).

Otro de los motivos de inconstitucionalidad que se plantea, es que la controvertida disposición adicional 1ª del Real decreto-ley 12/2012 podría haber afectado al deber de contribuir del art. 31.1 de la CE, que se recoge dentro del Título I *De los derechos y deberes fundamentales*, por lo que esta materia estaría fuera de los límites que establece el art. 86.1 de la Constitución.

El recurso de inconstitucionalidad alega que la norma impugnada «introduce una figura hasta ahora desconocida en nuestro modelo de gestión tributaria. Se trata de una declaración tributaria *ad hoc* mediante la que el contribuyente reconoce la titularidad de bienes o derechos procedentes de rentas no declaradas en periodos impositivos anteriores, y sobre el valor de dichos elementos patrimoniales aplica un porcentaje para obtener el importe a ingresar a la Hacienda Pública. En consecuencia, el contenido de esta norma revela la estructura de un nuevo gravamen, de carácter temporal, naturaleza personal y directa, de sujeción voluntaria y, lo que resulta más llamativo, alternativo al IRPF, IS e IRNR [...]. Estos tres impuestos son pilares básicos o estructurales de

²⁸LÓPEZ LÓPEZ, H.; CAMPIONE, R., «La regularización tributaria...» *cit.*, pág. 116.

nuestro sistema tributario, por lo que esta nueva figura no puede ser establecida mediante un decreto-ley» ya que como alegan en el recurso con esta medida se «provoca un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, por lo que desde esta perspectiva es claramente inconstitucional».

Tal y como indica el Tribunal Constitucional reflejada en sentencias como SSTC 182/1997, 108/2004 y 182/2005, identificó las materias excluidas de regularización por Decreto-ley con aquellas que afectaran a los derechos y libertades de los ciudadanos comprendidos en el Título I y en particular, al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, comprendido en el artículo 31.1 de la CE

Por otro lado, el Tribunal Constitucional ha considerado inconstitucional el decreto-ley cuando «se haya afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al mantenimiento de los gastos público de acuerdo con su capacidad económica»²⁹.

El problema está en determinar qué medidas afectan al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el Tribunal Constitucional entiende que este deber de contribuir no puede ser interpretado de una manera rígida, por lo que los límites constitucionales del artículo 86 podrán variar. En todo caso, «vulnerará el art. 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario». Para determinar esa entidad cualitativa o cuantitativa «será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica- qué elementos del mismo –esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa- y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate»³⁰.

Siguiendo la postura adoptada por Luis M^a CAZORLA PRIETO, «el Decreto-Ley 12/2012 no afecta al deber de contribuir de todos los ciudadanos o de los ciudadanos en general, solo afecta a los que caigan dentro de su ámbito subjetivo y

²⁹ SSTC 137/2003, de 3 de julio (RTC 2003,137); 108/2004, de 30 de junio (RTC 2004, 108); 245/2004, de 16 de julio (RTC 2005,189).

³⁰ STC 108/2004, de 30 de junio. Rec. Núm 3862-2003

objetivo. No aborda, por tanto, una modificación general del deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución». Además establece que es difícil afirmar de modo tajante que esta norma afecte al deber de contribuir ya que «la singularidad y excepcionalidad de las normas que estamos analizando [...] impiden determinar con carácter general y previo, si el real Decreto-ley 12/2012 afecta sensiblemente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos [...]. Podrá afectar o no, según los casos [...]»³¹.

El recurso de inconstitucionalidad formulado impugna únicamente la disposición adicional 1ª del Real Decreto-ley 12/2012, sin tener en cuenta que la disposición final 1ª, por la que se introduce el apartado 2 en el art. 180 de la LGT, podría ser inconstitucional. Mediante la introducción de ese apartado se autoriza a la Administración a apreciar la exoneración de responsabilidad penal, cuando se cumplan las condiciones de regularización tributaria previstas en ese artículo. Por lo tanto, mediante el real Decreto-ley se han introducido modificaciones en el ámbito penal, lo cual debería haberse hecho a través de una ley orgánica de conformidad con el art. 25 de la Constitución.

Por último, se alega la vulneración de todos los principios de justicia tributaria, ya que entienden que el pago del 10% del valor de adquisición de los bienes y derechos declarados sustituye a todas las obligaciones tributarias exigibles a los sujetos pasivos, lo que quiebra el principio de generalidad, ya que aquellos que se acojan a esta medida habrán sido exonerados del deber de contribuir. Por otro lado, la vulneración del principio de igualdad, ya que otros ciudadanos en situaciones comparables están siendo sometidos a regímenes diferenciados, otorgando al incumplidor de las leyes tributarias un trato más beneficioso. También la vulneración al principio de capacidad económica, ya que se exime del deber de contribuir a los contribuyentes de mayor capacidad económica; y en último lugar el principio de progresividad, ya que se establece un pago único del 10% con independencia de la cuantía de la renta declarada por quienes se acojan a esta medida.

³¹ CAZORLA PRIETO, L.Mª., «La inserción de la llamada amnistía fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 157, 2013, pp. 76-77.

VI. CONCLUSIONES.

Una vez analizadas todas estas cuestiones, considero que hubiera sido mucho más acertado, y seguro jurídicamente, que una ley de las Cortes Generales hubiera aprobado la regularización, de esta manera se habrían evitado las incertidumbres a las que hemos hecho referencia.

A pesar de todas las controversias, no se puede afirmar que el vehículo normativo escogido, es decir, el Real Decreto-ley, sea inconstitucional. No obstante, si se puede afirmar que hay un abuso constante y exagerado del decreto-ley como forma de aprobación de normas con rango de ley.

Por otro lado, creo que es necesario tener presente la situación económica en la que se encontraba el país en el momento de adoptar esta medida y tener en cuenta que el concepto de justicia tributaria no es inmutable y que este debe analizarse en cada caso concreto.

En el contexto económico del país al que nos hemos hecho referencia anteriormente, los principios de justicia tributaria cedieron o fueron más flexibles, con la intención de que afloraran rentas ocultas hasta ese momento para la Administración y de esta manera, gracias a la regularización poder obtener ingresos extraordinarios.

Es cierto, que una vez finalizado el plazo para regularizar, los resultados no fueron tan buenos como se esperaba con optimismo en un principio. Por lo tanto cabe plantearse, si sirvió de algo esa flexibilidad de los principios constitucionales a cambio de unos ingresos mínimos, que fueron insuficientes para alcanzar el objetivo con el que se aprobó esta controvertida amnistía fiscal, es decir, reducir el déficit público. Sin olvidar que esta regularización puede producir un efecto contrario a la igualdad desde un punto de vista social y político.

A pesar de todo, opino que es necesario regularizar las situaciones fiscales que lo requieran, y se pongan en conocimiento de la Administración aquellos bienes y derechos desconocidos hasta entonces para esta.

Cuestión más difícil de responder es, si es necesaria una amnistía fiscal o, por el contrario, con la regularización ordinaria regulada en la Ley General Tributaria sería

suficiente en caso del que el obligado quisiera declarar aquellos bienes que hasta ese momento había mantenido ocultos.

La experiencia nos hace pensar que esta regularización ordinaria es insuficiente, ya que como se ha expuesto, esta amnistía de 2012 no ha sido la única existente en nuestro país, sino que con anterioridad ya se habían llevado a cabo tres amnistías fiscales. Además, también se trata de una práctica constante en países de nuestro entorno político y económico.

ANEXO I.

 MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	 Agencia Tributaria Teléfono: 901 33 55 33 www.agenciatributaria.es	Declaración Tributaria Especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo) Autoliquidación y documento de ingreso	Modelo 750
Declarante	Número de identificación fiscal (NIF)..... <input style="width: 100px;" type="text"/> Personas físicas: Primer apellido..... <input style="width: 100px;" type="text"/> Segundo apellido..... <input style="width: 100px;" type="text"/> Nombre..... <input style="width: 100px;" type="text"/> Personas jurídicas y demás entidades: Razón social o denominación <input style="width: 100px;" type="text"/>	Ejercicio <input style="width: 40px;" type="text" value="2"/> <input style="width: 40px;" type="text" value="0"/> <input style="width: 40px;" type="text" value="1"/> <input style="width: 40px;" type="text" value="2"/> Período <input style="width: 40px;" type="text" value="O"/> <input style="width: 40px;" type="text" value="A"/> Número de justificante: <div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 40px; margin-top: 5px; text-align: center; font-size: small;">Espacio reservado para el número de justificante</div>	
Auto liquidación	Importes consignados en las casillas de igual numeración de la relación de bienes y derechos (modelo D-750):		
	1. Bienes inmuebles..... <input style="width: 40px;" type="text" value="10"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> 2. Bienes y derechos afectos a actividades económicas, excepto inmuebles..... <input style="width: 40px;" type="text" value="20"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> 3. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuentas <input style="width: 40px;" type="text" value="30"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> 4. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios <input style="width: 40px;" type="text" value="40"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> 5. Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad..... <input style="width: 40px;" type="text" value="50"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> 6. Efectivo..... <input style="width: 40px;" type="text" value="60"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> 7. Restantes bienes y derechos <input style="width: 40px;" type="text" value="70"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> Total importe o valor de adquisición de los bienes y derechos (<input style="width: 20px;" type="text" value="10"/> + <input style="width: 20px;" type="text" value="20"/> + <input style="width: 20px;" type="text" value="30"/> + <input style="width: 20px;" type="text" value="40"/> + <input style="width: 20px;" type="text" value="50"/> + <input style="width: 20px;" type="text" value="60"/> + <input style="width: 20px;" type="text" value="70"/>)..... <input style="width: 40px;" type="text" value="80"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> Cuota a ingresar (el 10 por 100 de la cantidad consignada en la casilla <input style="width: 20px;" type="text" value="80"/>)..... <input style="width: 40px;" type="text" value="90"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/>		
Complementaria	En caso de declaración complementaria, indíquelo consignando una "X" en la casilla que figura a continuación y haga constar el número de 13 dígitos identificativo de la declaración anteriormente presentada o el de la última de ellas, si se hubieran presentado varias. Declaración complementaria <input type="checkbox"/> Número identificativo de la declaración anterior <input style="width: 100px;" type="text"/>		
Ingreso	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público: cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de autoliquidaciones. Importe (casilla <input style="width: 20px;" type="text" value="90"/>)..... <input style="width: 40px;" type="text" value="I"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> Forma de pago de la cantidad consignada en la casilla <input style="width: 20px;" type="text" value="I"/> : <div style="text-align: center; margin-top: 5px;"> ADEUDO EN CUENTA CON OBTENCIÓN DE N.R.C. <input checked="" type="checkbox"/> </div> NÚMERO DE REFERENCIA COMPLETO (N.R.C.) <input style="width: 100px;" type="text"/>		

Declaración Tributaria Especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo). Relación de bienes y derechos

3. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuentas

Tarjetas	Procentaje	Cuota	Datos identificativos, incluido el "n" de la cuenta o depósito	Entidad de depósito	País (*)	Fecha de saldo	Valoración actual	
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20								
21								
22								
23								
24								
25								
26								
27								
28								
29								
30								
Total depósitos e imposiciones en cuentas							30	

(*) Se utilizarán los siguientes valores: 1. Corresponde la titularidad jurídica y la titularidad real. **Importante:** este campo se completará exclusivamente en los supuestos en que el titular jurídico no resulte el titular real.
 (***) Se consignará el código ISO de dos dígitos alfabéticos que corresponde al país o territorio de que se trate, de acuerdo con la relación incluida en el Anexo 3 de la Orden DYC/5496/2011, de 15 de diciembre, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la legislación de transmutación al momento de constitución fiscal en las operaciones con entidades de crédito, así como la relación de códigos de países y territorios BOE de 24 de diciembre de 2011.

4. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios

Tarjetas	Procentaje	Cuota	Descripción concreta y detallada	Entidad emisora	Entidad depositaria	País (*)	Fecha de adquisición	Valoración actual
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20								
21								
22								
23								
24								
25								
26								
27								
28								
29								
30								
Total valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios							40	

(*) Se utilizarán los siguientes valores: 1. Corresponde la titularidad jurídica y la titularidad real. **Importante:** este campo se completará exclusivamente en los supuestos en que el titular jurídico no resulte el titular real.
 (***) Se consignará el código ISO de dos dígitos alfabéticos que corresponde al país o territorio de que se trate, de acuerdo con la relación incluida en el Anexo 3 de la Orden DYC/5496/2011, de 15 de diciembre, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la legislación de transmutación al momento de constitución fiscal en las operaciones con entidades de crédito, así como la relación de códigos de países y territorios BOE de 24 de diciembre de 2011.

BIBLIOGRAFÍA.

- ALONSO GONZALEZ, L.M., «La declaración tributaria especial: luces y sombras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria», *Revista Jurídica de Catalunya*, nº3, 2012.
- CARRERAS MANERO, O., “La clausula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 155, 2012.
- CAZORLA PRIETO, L.M^a., «La inserción de la llamada amnistía fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 157, 2013.
- DE URBANO CASTRILLO, E.; NAVARRO SANCHÍS, F. J., *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, Madrid, 2009.
- DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., «Las cuatro amnistías fiscales de 2012», *El Notario del siglo XXI*, nº. 47, 2013.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, J.A., *Guía del contribuyente ante la recaudación tributaria*, La ley, Madrid, 2012.
- LÓPEZ LÓPEZ, H.; CAMPIONE, R., “La regularización tributaria prevista en el real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Eunomia. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº. 3, septiembre 2012-febrero 2013.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario parte general*, 23^a edic., Aranzadi, Navarra, 2013.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2002.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.M., *Las amnistías fiscales en España. La «Declaración Tributaria Especial» del año 2012 y el Delito de Blanqueo de Capitales*, Aranzadi, Navarra, 2014.

