



UNIVERSIDAD DE LEÓN
FACULTAD DE DERECHO: GRADO EN DERECHO
Curso 2014/2015

**«La amnistía fical en España.
Especial mención al RDL 12/2012»**

«The Tax amnesty in Spain.
Special mention to the RDL 12/2012»



Realizado por el alumno **D. José Antonio Rodríguez Méndez**
Tutorizado por el Profesor **D. Agustín Turiel Martínez**



UNIVERSIDAD DE LEÓN
FACULTAD DE DERECHO: GRADO EN DERECHO
Curso 2014/2015

**«La amnistía fical en España.
Especial mención al RDL 12/2012»**

«The Tax amnesty in Spain.
Special mention to the RDL 12/2012»



Realizado por el alumno **D. José Antonio Rodríguez Méndez**
Tutorizado por el Profesor **D. Agustín Turiel Martínez**

Índice de contenidos

Resumen	3
Abstract	4
Objeto del Trabajo Fin de Grado	5
Metodología	6
Índice de abreviaturas	7
1.- Introducción	9
<u>1.1.- Concepto y delimitación</u>	9
<i>1.1.a.- Concepto de amnistía fiscal</i>	9
<i>1.1.b.- Características</i>	10
<i>1.1.c.- Naturaleza jurídica</i>	11
<i>1.1.d.- Objetivos</i>	11
<i>1.1.e.- Tipología</i>	12
<u>1.2.- Diferenciación de otras figuras afines</u>	13
<i>1.2.a.- La regularización fiscal</i>	13
<i>1.2.b.- El indulto</i>	14
<i>1.2.c.- La condonación</i>	15
<u>1.3.- Estudios sobre la amnistía fiscal</u>	16
<i>1.3.a.- Comportamiento del contribuyente</i>	16
<i>1.3.b.- Efectos de las amnistías fiscales</i>	17
<u>1.4.- Regulación en España</u>	18
<i>1.4.a.- Amparo constitucional</i>	18

1.4.b.- Normativa comunitaria.....	19
2.- Antecedentes en España.....	22
<u>2.1.- Relación histórica.....</u>	22
<u>2.2.- Modelos de amnistía fiscal.....</u>	24
2.2.a.- Modelo de suscripción de Deuda Pública.....	24
2.2.b.- Modelo de afloramiento de patrimonio y tributación atenuada.....	26
<u>2.3.- Amnistía fiscal del año 1977.....</u>	26
2.3.a.- Artículo 30 de la Ley 50/1977.....	27
2.3.b.- Artículo 31 de la Ley 50/1977.....	27
2.3.c.- Efectos y consecuencias de la Ley 50/1977.....	29
<u>2.4.- Amnistía fiscal del año 1985.....</u>	31
<u>2.5.- Amnistía fiscal del año 1991.....</u>	33
2.5.a.- DA decimotercera.....	34
2.5.b.- DA decimocuarta.....	36
2.5.c.- Resultados económicos.....	37
3.- La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012.....	39
<u>3.1.- Introducción.....</u>	39
<u>3.2.- Aspectos generales.....</u>	40
3.2.a.- Naturaleza jurídica y caracteres del gravamen.....	40
3.2.b.- Tributos objeto de regularización.....	42
3.2.c.- ¿Quiénes se pueden acoger?.....	42
<u>3.3.- Bienes y derechos objeto de regularización.....</u>	44
3.3.a.- ¿Qué bienes y derechos son objeto de regularización?.....	44
3.3.b.- El caso de la transformación de bienes.....	45
3.3.c.- El caso de los bienes y derechos adquiridos en ejercicio prescrito.....	49
3.3.d.- Declaración de dinero en efectivo.....	49
<u>3.4.- Ingreso y cuantía.....</u>	50
3.4.a.- Importe a declarar por cada bien o derecho.....	50
3.4.b.- Cuantía a ingresar.....	51
3.4.c.- Plazo.....	51
3.4.d.- Gravamen específico del 8%.....	52
3.4.e.- Regularización fuera de plazo.....	53

<u>3.5.- Procedimiento</u>	54
3.5.a.- <i>Modelo de autoliquidación y relación de bienes</i>	54
3.5.b.- <i>Condiciones para su presentación</i>	54
3.5.c.- <i>Procedimiento</i>	54
<u>3.6.- La DTE</u>	55
3.6.a.- <i>Naturaleza jurídica</i>	55
3.6.b.- <i>¿Puede ser objeto de comprobación?</i>	57
3.6.c.- <i>Carácter reservado de los datos</i>	58
3.6.d.- <i>La documentación</i>	58
3.6.e.- <i>Posibilidad de declaraciones complementarias</i>	59
3.6.f.- <i>Consecuencias de su no presentación</i>	59
<u>3.7.- Efectos de la DTE</u>	59
3.7.a.- <i>Consideración de cuentas declaradas y relevancia del pago</i>	60
3.7.b.- <i>Valor futuro de los bienes y derechos</i>	60
3.7.c.- <i>Incidencia en otros impuestos</i>	62
3.7.d.- <i>La regulación del 5 año no es ingreso indebido</i>	62
3.7.e.- <i>Condonación de obligaciones accesorias</i>	63
3.7.f.- <i>Exoneración del delito fiscal y responsabilidad penal</i>	63
4.- Resultados económicos y problemas jurídicos del RDL 12/2012	66
<u>4.1.- Resultados económicos</u>	66
<u>4.2.- Posible inconstitucionalidad e ilegalidad</u>	68
4.2.a.- <i>El principio de reserva de Ley en materia tributaria</i>	68
4.2.b.- <i>Los principios de justicia tributaria</i>	69
4.2.c.- <i>El principio de jerarquía normativa</i>	70
4.2.d.- <i>¿Qué ocurriría si prosperase el recurso de inconstitucionalidad?</i>	71
<u>4.3.- ¿Patrimonio o renta?</u>	71
<u>4.4.- Exención de responsabilidad penal y blanqueo de capitales</u>	74
Conclusiones alcanzadas	78
Bibliografía utilizada	81

Resumen

La amnistía fiscal consiste en la exoneración del delito fiscal retroactivamente, que se ha aplicado en tiempos de crisis por necesidad de ingresos económicos o liquidez; siendo la pretensión del presente trabajo analizar cómo este instrumento jurídico se ha insertado en España, una vez sentadas las bases mediante la aportación de una información genérica sobre la misma.

Se estudian los precedentes históricos como son las amnistías de 1977, 1985 y 1991; y se hace una diferenciación de dos modelos a través de los cuales se han manifestado las mismas: el modelo de Deuda Pública Especial y el modelo de afloramiento de patrimonio y tributación atenuada.

Asimismo, se profundiza en la aprobada en el año 2012 mediante el RDL 12/2012 en su Disposición Adicional primera; complementada con la Orden HAP/1182/2012 y dos Informes de la Dirección General de Tributos. Ésta exoneraba a los contribuyentes defraudadores de los impuestos IRPF, IS o IRNR; que podían acogerse a la misma ingresando un 10% del valor a declarar entre el 4 de junio y el 30 de noviembre de ese mismo año. A su vez, supuso varios problemas jurídicos planteados doctrinalmente como su posible vinculación al delito de blanqueo de capitales.

Palabras clave: Amnistía fiscal, Exoneración del delito, Blanqueo de capitales, Afloramiento de patrimonio

Abstract

The tax amnesty consists of the exoneration of the fiscal offence retroactively, which has been applied in times of crisis by having economic income or liquidity; being the aim of this study to analyze how this legal instrument has been inserted in Spain, once seated the bases by providing generic information about the same.

Historical precedents are studied such as amnesties in 1977, 1985 and 1991; and becomes a differentiation of two models through which they have been expressed: the special debt model and upwelling of heritage and attenuated taxation model.

It also deepens in the approved in the year 2012 through RDL 12/2012 in its first additional provision; supplemented by the order of HAP/1182/2012 and two reports of the Dirección General de Tributos. Is discharged to the taxpayers taxes IRPF, IS or IRNR fraudsters; that could benefit from the same entering a 10% of the value declared between June 4 and on 30 November of that same year. At the same time, it was several legal problems raised doctrinally as its possible link to the crime of money laundering.

Key words: Tax amnesty tax, Exemption from the crime, Money laundering, Upwelling of heritage

Objeto del Trabajo Fin de Grado

El objeto del presente trabajo es abordar la amnistía en el ámbito fiscal, analizando los precedentes históricos de España y centrándonos en la promulgada en el año 2012 con los problemas jurídicos relativos a la misma.

En el primer título se analiza la amnistía fiscal como instrumento jurídico en términos generales, así como diversas opiniones doctrinales al respecto y su acomodo al ordenamiento jurídico español y comunitario. Ello es la base para poder entender posteriormente su relación histórica en nuestro país y el significado del RDL 12/2012.

Analizada la amnistía fiscal como como instrumento jurídico y figura de exoneración del delito penal, en el segundo título se tratan los dos modelos bajo los que se han manifestado la misma en España: el de Deuda Pública Especial y el de afloramiento de capitales. También son objeto de estudio las amnistías fiscales españolas de los años 1977, 1985 y 1991; exponiendo el contexto bajo el que fueron aprobadas, sus consecuencias, efectos y demás datos relevantes a nuestro juicio.

Por otro lado, dedicándole una especial mención, en el tercer título se profundiza en la amnistía fiscal del año 2012 promulgada a través del RDL 12/2012; estudiándose a fondo la misma en cuanto a su forma y contenido, así como en cuanto a sus efectos. Asimismo, en el título que cierra este estudio se establecen los resultados económicos de la misma y unos problemas jurídicos manifestados tras el RDL 12/2012 que han sido de importante consideración por toda la doctrina jurídica.

Metodología

El primer paso en la elaboración del presente trabajo fue la elección de un tema, el cual debía ser a nuestro juicio de actualidad y trascendente para la sociedad civil, un tema cuyo objeto no dejase indiferente a nadie. Así, se procedió a escribir sobre la amnistía fiscal, centrándonos en la promulgada en el año 2012 y en las precedentes en la relación histórica de España; con la intención de analizar jurídicamente dicho instrumento tributario y llegar a la conclusión de si es esta polémica medida adecuada y justificada dentro de un contexto bien definido.

Posteriormente se procedió a la recopilación de información provista en monografías, revistas jurídicas, opiniones de Catedráticos y juristas y demás documentos o informes que nos ayudasen en la labor de confeccionar este Trabajo Fin de Grado. Fue preciso comenzar por la delimitación, concepción y situación doctrinal de la amnistía fiscal; adentrándonos después en el estudio de los precedentes históricos en España y terminar por centrarnos en l'última amnistía aprobada en España en el año 2012, así como en sus problemas jurídicos planteados por la doctrina jurídica.

Recopilada la información, se llevó a cabo una selección de la misma a fin de facilitar el estudio en profundidad de la temática en cuestión y exponer las ideas doctrinales que consideremos más relevantes que representasen a la vez diversas opiniones al respecto. Por último, y tras el estudio personal de la amnistía fiscal, se deseó finalizar con la exposición de una opinión personal plasmada en la conclusión final.

Índice de abreviaturas

AEAT. Agencia Estatal de Administración Tributaria

BOE. Boletín Oficial del Estado

CC. Código Civil

CE. Constitución Española

Cfr. Cónfer

Cit. Cita

CP. Código Penal

CSV. Código Seguro de Verificación

DA. Disposición Adicional

DOUE. Diario Oficial de la Unión Europea

DPE. Deuda Pública Especial

DTE. Declaración Tributaria Especial

FNMT. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre

IDGT. Informe de la Dirección General de Tributos

IGRPF. Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas

IP. Impuesto sobre el Patrimonio

IRNR. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

IRPF. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS. Impuesto de Sociedades

ISICB. Impuesto de Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios

IVA. Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT. Ley General Tributaria

LRB. Ley sobre Regularización de Balances
NIF. Número de Identificación Fiscal
NRC. Número de Referencia Completo
Núm. Número
Op. Cit. Obra Citada
Pág./Págs. Página/Páginas
PP. Partido Popular
PSOE. Partido Socialista Obrero Español
TC. Tribunal Constitucional
TFUE. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE. Tribunal de Justicia de la Unión Europea
RDL. Real Decreto-Ley
Sepblac. Servicio Ejecutivo de Prevención de Blanqueo de Capitales
SSTS. Sentencias del Tribunal Supremo
TFG. Trabajo Fin de Grado
TS. Tribunal Supremo
UCD. Unión de Centro Democrático
UE. Unión Europea
Vol. Volumen

1.- Introducción

1.1.- Concepto y delimitación

1.1.a.- Concepto de amnistía fiscal

El término “amnistía” es un vocablo de origen griego que significa “olvido” de lo pasado¹. Se trata de una institución que se ha venido aplicando de manera excepcional, olvidando y borrando la existencia del delito cometido, como si nunca hubiese tenido lugar para el ordenamiento jurídico; es decir, la amnistía extingue la acción penal.

En cuanto a las consecuencias penales que se derivan de la comisión de un delito que ha sido amnistiado, éstas producen efectos “ex nunc”²; es decir, que se mantienen en vigor hasta que se dicta la amnistía, momento a partir del cual dejan de tener efecto desde su origen. En palabras del jurista León Duguit, “la amnistía tiene por efecto el considerar retroactivamente como no punible un hecho previsto y castigado por la Ley penal”³.

Dicho lo anterior, es lógico pensar que por razones morales y éticas derivadas de la propia sociedad, esta figura debería de utilizarse restrictivamente en circunstancias que verdaderamente la justifiquen; siendo de aplicación tradicionalmente a los denominados delitos políticos, es decir, los cometidos contra el Estado o las Administraciones públicas de manera colectiva, pues el sujeto activo es plural al cometer la misma infracción varias personas.

En resumen, si quisiésemos conceptuar brevemente la “amnistía fiscal”, diríamos que se trata de una medida por la cual se perdona mediante una Ley el cumplimiento de las

1 El mismo proviene del vocablo de origen griego “oamnestia” (olvido).

2 SALGADO PESANTES, Hernán. *La amnistía y su doctrina* [en línea]. [consultado el 11 de marzo de 2015]. Disponible en www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=372&Itemid=29

3 DUGUIT, León. *Manual de Derecho constitucional: teoría general del Estado, El Derecho y el Estado, las libertades públicas*. 2ª edición española. Madrid: Francisco Beltrán Librería Española, 1926. Pág. 110.

obligaciones tributarias a los que no las cumplieron en su momento. Con ello, el defraudador queda exonerado de la responsabilidad penal derivada del fraude fiscal, lo cual no quiere decir que queden extinguidas todas las responsabilidades penales o de otra índole derivadas del delito político cometido⁴.

1.1.b.- Características

Uno de los rasgos más característicos de la amnistía fiscal y que sin el mismo no podríamos hablar de esta institución se trata del olvido que provoca sobre el delito, pues con efectos retroactivos extingue la responsabilidad penal y civil derivada del fraude fiscal. Por ello, el ordenamiento jurídico entiende que tal delito nunca se cometió, lo que no significa que el sujeto quede exonerado de responsabilidad por otros conceptos.

Tiene como objeto principal al delito en sí mismo y no tanto sus infractores; al contrario que en el indulto, donde es de vital importancia la persona y parte de consideraciones individuales. Al respecto cabe recordar el criterio del jurista Léon Duguit: “si la amnistía se concede a una persona determinada, entonces constituye una derogación de la Ley con carácter individual; esta amnistía individual es un acto arbitrario que no entra en el concepto racional de la organización del Estado ni se acomoda a las funciones jurídicas normales del Estado mismo”⁵.

Teniendo una eficacia general y siendo de carácter temporal, viene siendo aplicada en contextos político-sociales de agitación y conflicto que vive el Estado en un momento determinado, en los que encuentra su justificación. Además, produce consecuencias en dos órdenes normativos diferentes⁶:

- En el fiscal, la misma supone una condonación al no exigir la eventual deuda tributaria no prescrita, así como la posibilidad de declarar e ingresar en plazo y forma los bienes y derechos sujetos al gravamen.
- En el punitivo, donde exime de responsabilidad respecto de las sanciones tributarias que pudiesen corresponderles a quienes realicen dicha regularización; extendiéndose su eficacia, según la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

4 El perdón se circunscribe únicamente al delito fiscal. Por ejemplo, en el caso de un político que no haya declarado una cantidad de dinero proveniente del tráfico de influencias, quedará exonerado del delito fiscal si se acoge a la amnistía, pero no del derivado del tráfico de influencias.

5 DUGUIT, Léon. *Manual de Derecho constitucional: teoría general del Estado, el Derecho y el Estado, las libertades públicas*. Op. cit. Pág. 111.

6 SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”. *Revista de Derecho (Valdivia)*. Julio 2013, vol. XXVI, núm. 1. Págs. 95 a 117.

Tributaria⁷ (en adelante, LGT), a la exoneración de la responsabilidad penal⁸.

1.1.c.- Naturaleza jurídica

La amnistía tiene una naturaleza legislativa, debiendo revestir el carácter de Ley. Ello se observa en los antecedentes históricos de nuestro país y los de nuestro entorno, salvo pocas excepciones controvertidas.

Todo ello respetando uno de los principios básicos del Derecho financiero y tributario circunscrito en los artículos 8 LGT y 133.1 de la Constitución Española⁹ (en adelante, CE): el principio de reserva de Ley tributaria¹⁰.

Por otra parte, la gran importancia de la utilización de este mecanismo y sus consecuencias para el ordenamiento jurídico, hacen más que razonable que sólo pueda autorizarse por el máximo representante de la voluntad del pueblo: el Parlamento.

Este punto se analizará con mayor profundidad en el caso español más adelante.

1.1.d.- Objetivos

Observando la relación histórica de nuestro país y los de nuestro entorno al respecto, podríamos advertir que los objetivos de las autoridades mediante la implantación de una amnistía fiscal son fundamentalmente tres¹¹:

- Obtener una recaudación inmediata, en un momento de necesidad económica, y así conseguir una minoración del déficit público. Adicionalmente, la recuperación de rentas y patrimonios hasta entonces ocultados a la

7 España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE [en línea], núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, pág. 44987 a 45065. Referencia BOE-A-2003-23186. Disponible en www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186

8 Según el artículo 180.2 de la LGT: “*si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal*”.

9 España. Constitución Española. BOE [en línea], núm. 311, de 29 de diciembre de 1978. Referencia BOE-A-1978-31229. Disponible en www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229

10 Éste establece expresamente que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”. Con lo cual, se ha de entender que una amnistía fiscal debería revestir necesariamente el carácter de Ley, además de que ninguna Comunidad Autónoma podría establecer una amnistía al ser competencia exclusiva del Estado.

11 LÓPEZ LABORDA, Julio. RODRIGO SAUCO, Fernando. “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿qué hemos aprendido hasta ahora?” *Hacienda pública española-Revista de Economía Pública*. 2002, núm. 163, págs. 121 a 153.

Administración tributaria.

- Ampliar el conocimiento y control de las bases tributarias, lo que sería de vital importancia a la hora de establecer futuras estrategias de inspección en el futuro y aportarían a los Inspectores de Hacienda datos relevantes a la hora de ejercer sus funciones contra el fraude fiscal.
- Actuar como medida previa que permitiría la transición a un régimen de cumplimiento tributario más estricto, en el que se sancionaría con mayor severidad el fraude fiscal y/o se aumentaría el gravamen tributario; además de atemorizar al defraudador para cumplir con los dos objetivos anteriores.

1.1.e.- Tipología

En cuanto a su tipología, podemos encontrarnos con diferentes clasificaciones atendiendo a la diversidad de factores que las acompañan.

Por su ámbito temporal, se debe diferenciar entre amnistías temporales y amnistías permanentes; según posean una determinada duración y hayan sido concebidas para desplegar sus efectos en un marco temporal determinado, o sean indefinidas.

En cuanto a su magnitud, es relevante conocer si una vez que el individuo se ha acogido a la amnistía fiscal acaba pagando más o menos de lo que hubiese abonado en una declaración sin evasión. En este sentido, Olivella¹² distingue entre amnistía pura y amnistía extensiva, según se perdona solo la sanción debida o se perdona también parte del pasivo fiscal del contribuyente.

Por otro lado, atendiendo a los tipos de incentivos introducidos en los programas, Franzoni¹³ distingue en la experiencia internacional la siguiente tipología:

- Amnistías de revisión: permiten al evasor regularizar declaraciones pasadas aplicando una sanción reducida y los contribuyentes que se acogen a las mismas no quedan inmunes ante las futuras inspecciones.
- Amnistías de inspección: determinan el compromiso por parte de las autoridades de no inspeccionar determinados períodos a cambio del pago de una tasa.
- Amnistías de procesamiento: perdonan de manera parcial las sanciones que

12 OLIVELLA CUNILL, Pau. “Las amnistías fiscales: descripción y análisis económico”. *Instituto de Estudios Fiscales y Universidad Autónoma de Barcelona*. 1992, vol. 30, pág. 111.

13 FRANZONI, Luigi Alberto. “Punishment and Grace: on the economics of permanent amnesties”. *Foundation Journal Public Finance*. 1996, vol. 51, págs. 353 a 368.

correspondan a los contribuyentes procesados que, declarándose culpables, facilitan las labores judiciales.

1.2.- Diferenciación de otras figuras afines

1.2.a.- La regularización fiscal

Es de resaltar que aunque una amnistía fiscal venga acompañada de una regularización, no significa que una regularización sea amnistía fiscal; en este sentido, la doctrina jurídica hace una diferenciación entre ambos términos.

Cuando se habla de regularización se hace referencia a una actualización de los valores de los activos fijos materiales que figuran en la contabilidad de los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades¹⁴ (en adelante, IS). Así, por ejemplo, se expresaba en la Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1979¹⁵.

Es una ventaja fiscal otorgada porque la depreciación monetaria, a consecuencia de los procesos inflacionistas, altera los valores contables, tanto en la estimación de los elementos patrimoniales, como en el cómputo de los ingresos y gastos; de forma que la contabilidad deja de reflejar la verdadera estimación patrimonial de la empresa, falseando su rentabilidad. En los demás casos, la regularización como actualización de valores contables obedece a razones de política económica¹⁶.

Se trata de la posibilidad de cumplir durante un período de tiempo determinado con las obligaciones fiscales que se incumplieron en ejercicios devengados no prescritos, sin sanciones y con mayores o menores facilidades de pago, pero sin modificar la cuantía de dichas obligaciones.

En definitiva, regularizar supone que el obligado realiza conductas tendentes a subsanar

14 España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE [en línea], núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, págs. 96939 a 97097. Referencia BOE-A-2014-12328. Disponible en www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-12328

15 España. Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1979. BOE [en línea], núm. 173, de 20 de julio de 1979, págs. 16865 a 16907. Referencia BOE-A-1979-17464. Disponible en www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1979-17464

16 PRIETO JANO, María José. “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”. *Anales de estudios económicos y empresariales*. 1994, núm. 9, págs. 219 a 239.

o corregir su situación tributaria anterior para que resulte acorde a la legalidad¹⁷.

En cambio, por amnistía se entiende la posibilidad de cumplir durante un tiempo determinado con las obligaciones fiscales que se incumplieron en ejercicios devengados no prescritos; pero con una minoración total o parcial de tales obligaciones sin sanciones, a través de un nuevo sistema de cálculo de la cuota tributaria distinto del que se aplicó en el período voluntario.

1.2.b.- El indulto

Se trata de la manifestación del derecho de gracia, admitido por el artículo 62.i CE¹⁸, que prohíbe los indultos generales; regulada además en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal¹⁹ (en adelante, CP) como una de las causas de extinción de la responsabilidad penal en el artículo 130.1.4 CP²⁰.

Su justificación radica en la circunstancia de que la aplicación rigurosa de las disposiciones de la Ley puede ocasionar que resulte penada una acción u omisión que no debiera serlo; o cuando la pena sea notablemente excesiva, atendidos el mal causado por la infracción y las circunstancias personales del reo. Por ello, el indulto perdona la pena²¹ en su totalidad o la parte que no haya sido cumplida, pero el delito cometido sigue considerándose como tal; mientras que la amnistía supone el perdón del delito, de tal manera que se considera no cometida la acción delictiva.

En cuanto a las consecuencias de la comisión del delito, el indulto no extingue la responsabilidad civil derivada del mismo, mientras que la amnistía sí lo hace. Además, los antecedentes penales que provocan el mismo se extinguen con la amnistía al considerar que el ejercicio del hecho tipificado por el CP nunca se realizó, mientras que el indulto no necesariamente los elimina.

17 SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”. Op. cit. Págs 95 a 117.

18 Éste establece que corresponde al Rey ejercer el derecho de gracia con arreglo a la Ley; asimismo, no podrá autorizar indultos generales.

19 España. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE [en línea], núm. 281, de 24 de noviembre de 1995. Referencia BOE-A-1995-25444. Disponible en www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444

20 “La responsabilidad criminal se extingue (...) por el indulto”.

21 Si se entiende que la pena a aplicar por un determinado delito es injusta, sea por considerarla excesiva, sea por pensar que no ha de ser penado la comisión de ese delito; el ordenamiento jurídico debería tener un mecanismo como el derecho de gracia capaz de corregir estas disfunciones originadas por la aplicación estricta de las leyes. En mi opinión, éste es necesario, tema a parte sería el cómo se administra, quién puede concederlo y bajo qué circunstancias; pues son estos problemas los que conlleva a considerar esta figura en muchas ocasiones como polémica y contraria a la justicia.

Si atendemos a su naturaleza jurídica, el indulto es un acto administrativo; al contrario que la amnistía, la cual necesita de una Ley para ser aprobada, preferiblemente emanada del Parlamento y no una norma jurídica con rango de Ley dictada por el Poder Ejecutivo como es el caso del Decreto-Ley.

Como el indulto perdona la responsabilidad penal derivada de un delito, necesita previamente de una Sentencia firme condenatoria. Sin embargo, como la amnistía perdona el delito con efectos retroactivos, no necesita de tal Sentencia; es más, tratando las amnistías fiscales, observamos como casi siempre a los sujetos que se acogen a las mismas ni siquiera se les ha abierto un procedimiento al no tener la Administración constancia del fraude fiscal que cometieron.

Por último, el indulto es aplicado a cualquier tipo de hecho delictivo, pero la amnistía se suele aplicar a delitos de carácter político. Asimismo, el primero afecta a una persona concreta y es individual, pues entre otros motivos la CE prohíbe los indultos generales; mientras que la amnistía se refiere a una pluralidad de personas, a todas aquellas que han cometido el delito a que se refiere.

1.2.c.- La condonación

La condonación de la deuda tributaria y la amnistía fiscal son dos instituciones muy parecidas y que comparten en común diversas características, hasta el punto que parte de la doctrina jurídica no ha hecho diferenciación entre ellas. Sin embargo, no son lo mismo, y poseen unas diferencias que pasaremos a analizar.

Para empezar, ambas tienen una motivación diferente, pues mientras la amnistía responde a razones de oportunidad política o técnica fiscal, la condonación lo hace a motivos de equidad o de justicia tributaria²².

Siguiendo la tesis de Mata Sierra²³, la condonación de la deuda tributaria persigue “auxiliar” al contribuyente que se ve muy perjudicado por la deuda y los recargos que adeuda a la Administración, hasta el punto de poder llegar a encontrarse en situación de quiebra o en riesgo de ejecución forzosa. En cambio, la amnistía fiscal persigue otorgar a la Administración un conocimiento relativo a activos ocultos con intención de someterse a la liquidación de los tributos que devenguen en tiempos venideros,

22 MATA SIERRA, María Teresa. *La condonación de la deuda tributaria*. 1ª edición. Valladolid: editorial Lex Nova, 2000. Pág. 98 a 110.

23 *Ibidem*.

utilizando el perdón de las cuotas debidas como incentivo.

Asimismo, la condonación afecta a unas rentas o patrimonios que son conocidos por la Administración; pudiéndose dar la situación de que el sujeto pasivo haya ingresado ya el pago del tributo o parte del mismo, lo que conllevaría a una devolución de dicho pago. Sin embargo, este supuesto no puede darse nunca respecto a una amnistía, pues la misma se aplica a bases tributarias desconocidas por la Administración.

1.3.- Estudios sobre la amnistía fiscal

En cuanto a la actitud que el defraudador puede tomar ante una amnistía, así como los efectos y consecuencias que pueden producir en el ordenamiento jurídico, surgen diferentes opiniones dentro de la doctrina jurídico-económica.

1.3.a.- Comportamiento del contribuyente

En este punto, cabe mencionar la investigación de los autores Allingham y Sandmo²⁴, en la que exponen la teoría de la maximización de la utilidad esperada, según la cual el efecto de una amnistía debería ser nulo. Éstos entienden que si los contribuyentes han tomado la decisión de evadir evaluando todos los costes y beneficios inherentes, estando completamente informados sobre los parámetros relevantes en una estructura fiscal genérica (el tipo impositivo, la posibilidad de inspección y las sanciones posibles), la participación de los mismos en una amnistía fiscal no podría explicarse.

En otro estudio, Alm y Beck²⁵ ofrecían una explicación a dicha participación, llegando a la conclusión de que si el individuo revisaba y corregía la decisión tomada de evadir capitales a través de una amnistía, ello tenía su razón en que la misma sirve de señal para anunciar un nuevo escenario fiscal. Éste vendría acompañado de una elevación del cuadro sancionador en el futuro o un mayor esfuerzo inversor en las actividades inspectoras que elevan los costes de la evasión y el riesgo de ser descubierto.

Por otra parte, Malik y Schwab²⁶, a través del enfoque de la utilidad adaptativa,

24 ALLINGHAM, Michael. SANDMO, Agnar. "Income tax evasion: a theoretical analysis". *Journal of Public Economics*. 1972, vol. 1, págs. 323 a 338.

25 ALM, James. BECK, William. "Wiping the state clean: individual response to state tax amnesties". *Southern Economic Journal*. 1991, vol. 57, págs. 1043 a 1053.

26 MALIK, Arun. SCHWAB, Robert. "The economics of tax amnesties". *Journal of Public Economics*. 1991, vol. 46, págs. 29 a 49.

exponían el hecho de que en la práctica algunos contribuyentes decidían participar en las amnistías aun a pesar de que no se modificasen los parámetros coercitivos. Así, podría darse un arrepentimiento “ex post” fundamentado en razones éticas y morales del propio individuo, de tal manera que el evasor experimenta una mayor culpa por su conducta fraudulenta de la inicialmente esperada y decide participar en la amnistía.

1.3.b.- Efectos de las amnistías fiscales

En lo referente a los efectos y consecuencias que las amnistías pueden ocasionar, hay autores que estiman que se trata de un mecanismo negativo, mientras que otros defienden los efectos positivos de las mismas.

Entre los que estiman su carácter negativo se encuentra Stella²⁷, que sostiene que la amnistía puede ser considerada por muchos contribuyentes como una señal de debilitamiento de la Administración para obligar al cumplimiento tributario en condiciones normales y desde ahí podría modificar las expectativas del sujeto acerca del éxito de sus conductas evasoras. Las amnistías, de esta forma, pueden dañar el cumplimiento tributario posterior; pues le muestran al defraudador que la Administración tributaria no se mantiene “fuerte” y que seguramente la evasión fiscal que pretende realizar sea un éxito.

Si, además, el individuo toma sus decisiones tributarias pensando que en el futuro es probable que se concedan otras amnistías, Das-Gupta y Mookherjee²⁸ prueban que se va a producir una acumulación de activos opacos en los períodos previos para aprovecharse de las “rebajas fiscales” que conceden los programas. De esta forma, las ganancias recaudatorias serían un tanto ilusorias, pues el defraudador no ha tomado la iniciativa de regularizar su situación debido a la amnistía, sino que la ha estado esperando para someterse a ella y aprovechar sus beneficios fiscales.

En esta línea, Das-Gupta y Mookherjee²⁹ justifican el progresivo debilitamiento del cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes en su país, India, con el uso abusivo de las amnistías en su país. De esta forma, explican la disminución anual de la recaudación por su impuesto sobre la renta de un 10%.

27 STELLA, Peter. “An economic analysis of tax amnesties”. *Journal of Public Economics*. 1991, vol. 46, págs. 383 a 400.

28 DAS-GUPTA, Arindam. MOOKHERJEE, Dilip. “Tax amnesties in India: an empirical evaluation”. Institute for Economic Development. *Discussion Paper Series*. 1995, vol. 53.

29 *Ibidem*.

Sin embargo, hay autores como Leonard y Zeckhauser³⁰, posicionados a favor de las consecuencias positivas que puede dar lugar la aprobación de una amnistía. Los mismos prueban que hay un crecimiento de los ingresos fiscales de un 0.5% de media superior e los Estados que se sometieron a amnistías fiscales durante la década de los ochenta frente a los que no lo hicieron.

Seguramente los efectos de la misma deban ser racionalizados, de tal manera que los efectos positivos o negativos de una amnistía fiscal dependan de unos factores determinados como si hay abuso de la misma o si viene acompañada o no de otras actuaciones fiscales y tributarias complementarias.

1.4.- Regulación en España

1.4.a.- Amparo constitucional

En cuanto a su regulación, la Constitución no hace referencia de forma expresa a la amnistía, reconociendo únicamente el derecho de gracia o indulto. Pero ello no es nuevo en nuestro país, pues salvo las Constituciones de 1869³¹ y 1931³², no se ha regulado constitucionalmente esta figura.

Si bien es cierto, tampoco se prohíbe expresamente.

Ante tal laguna jurídica y entendiendo la amnistía como una derogación retroactiva de la norma punitiva, la doctrina mayoritaria entiende que sería admisible su existencia amparándonos en el artículo 9.3 CE³³, el cual permite tácitamente las disposiciones sancionadoras más favorables que tengan efectos retroactivos.

1.4.b.- Normativa comunitaria

En la actualidad, donde no sólo tiene eficacia el Derecho interno en un país, sino que existen una diversidad de Tratados internacionales y normativa supranacional que entran

30 LEONARD, Herman. ZECKHAUSER, Richard. "Amnesty enforcement and tax policy". *Tax Policy and the Economy*. 1987, págs. 55 a 85.

31 Artículo 74.5 de la Constitución de 1 de junio de 1869: "el Rey necesita estar autorizado por una Ley especial (...) para conceder amnistías e indultos generales".

32 Artículo 102 de la Constitución de 9 de diciembre de 1931: "las amnistías sólo pueden ser acordadas por el Parlamento".

33 Establece el artículo que "la Constitución garantiza (...) la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales".

en vigor en cada Estado participante una vez debidamente publicados. Este es el caso de España, que tras su entrada en la actual Unión Europea³⁴ (en adelante, UE) en 1986, ha asumido la obligación de someterse al Derecho comunitario.

Así, el ordenamiento jurídico de cada Estado miembro ha de respetar y no entrar en conflicto con la normativa comunitaria; por lo que cuando deciden dictar medidas como una amnistía fiscal, han de hacerlo de tal manera que no entre en colisión con el Derecho propio de la UE.

En la práctica de los Estados miembros, los puntos de fricción con el ordenamiento comunitario han sido principalmente dos:

- La prohibición de ayudas estatales. La UE tiene entre sus principales objetivos la supresión de barreras en aras a un mercado único interior, lo que supone evitar que los sujetos se beneficien de unas ventajas que no habrían obtenido en unas condiciones normales de mercado, como son las ayudas estatales. La misma, para ser considerada tal debe comportar una transferencia, directa o indirecta de fondos públicos, constituyendo además una carga para el Estado; a la vez que se consideran fondos estatales tanto los que provienen de la Administración General del Estado como los que provienen de las Administraciones autonómicas y locales, incluso de las Administraciones institucionales.

Encontrándose regulada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea³⁵ (en adelante, TFUE), en su artículo 107.1 TFUE³⁶; no ha supuesto de momento un problema a la hora de aprobar una amnistía fiscal, debido en mi opinión a la excepción que existe en el artículo 107.3.b TFUE³⁷, según el cual se considerarán compatibles con el mercado común las ayudas que se basen en el fomento de la realización de un proyecto importante de interés común europeo o en la destinación de la ayuda a remediar una grave perturbación en la economía

34 europa.eu/index_es.htm

35 UE. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. DOUE [en línea], núm. C 326, de 26 de octubre de 2012, págs. 0001 a 0390. Referencia DOUE-Z-2012-70013. Disponible en eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT

36 “Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

37 “Podrán considerarse compatibles con el mercado interior (...) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro”.

de un Estado miembro³⁸.

- El principio de libre circulación de capitales, regulado en los artículos 63 a 66 TFUE³⁹, complementados por los artículos 75⁴⁰ y 215⁴¹ en cuanto al régimen sancionador. El objetivo del mismo consiste en suprimir todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre éstos y terceros países, siendo sólo relevante en cuanto a las amnistías fiscales los primeros.

Es en este punto donde han existido problemas cuando un Estado miembro ha

38 Poniendo como ejemplo la amnistía española del año 2012, se observa como España en dicho año se encontraba en una situación económica crítica próxima a la quiebra, circunstancia que era de importancia para toda la UE por el hecho de las graves consecuencias que habría provocado un rescate o hipotética quiebra del sistema financiero español. También era destinada a solucionar la perturbación económica vivida, entre otras medidas de carácter excepcional, motivos que justificaban la misma y que no supusiese ningún problema con la prohibición de ayudas estatales.

39 Artículo 63: “1.En el marco de las disposiciones del presente Capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2.En el marco de las disposiciones del presente Capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.

Artículo 64: “1.Lo dispuesto en el artículo 63 se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.

Respecto de las restricciones existentes en virtud de la legislación nacional en Bulgaria, Estonia y Hungría, la fecha aplicable será el 31 de diciembre de 1999.

2.Aunque procurando alcanzar el objetivo de la libre circulación de capitales entre Estados miembros y terceros países en el mayor grado posible, y sin perjuicio de lo dispuesto en los demás capítulos de los Tratados, el Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, adoptarán medidas relativas a los movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.

3.No obstante lo dispuesto en el apartado 2, sólo el Consejo, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá establecer medidas que supongan un retroceso en el Derecho de la Unión respecto de la liberalización de los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos”.

Artículo 65: “1.Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

-Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

-Adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2.Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3.Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.

4.A falta de medidas de aplicación del apartado 3 del artículo 64, la Comisión o, a falta de una

aprobado una amnistía, como ocurrió en Portugal con la Ley 39-A/2005⁴². Ésta fue objeto de denuncia ante la Comisión Europea⁴³, pues como expone Salido Gusi⁴⁴, significaba un trato fiscal preferente únicamente a los títulos de deuda pública portuguesa al aplicar un tipo más favorable a la regularización de elementos patrimoniales consistentes en títulos del Estado portugués⁴⁵. Llevándose el caso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁴⁶ (en adelante, TJUE), el mismo falló a favor de la Comisión Europea considerando que el régimen controvertido constituía una restricción a la libre circulación de capitales⁴⁷.

decisión de la Comisión dentro de un período de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro”.

Artículo 66: “Cuando en circunstancias excepcionales los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos causen, o amenacen causar, dificultades graves para el funcionamiento de la unión económica y monetaria, el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Banco Central Europeo, podrá adoptar respecto a terceros países, por un plazo que no sea superior a seis meses, las medidas de salvaguardia estrictamente necesarias”.

- 40 “Cuando sea necesario para lograr los objetivos enunciados en el artículo 67, en lo que se refiere a prevención y lucha contra el terrorismo y las actividades con él relacionadas, el Parlamento Europeo y el Consejo definirán mediante reglamentos, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, un marco de medidas administrativas sobre movimiento de capitales y pagos, tales como la inmovilización de fondos, activos financieros o beneficios económicos cuya propiedad, posesión o tenencia ostenten personas físicas o jurídicas, grupos o entidades no estatales.

El Consejo adoptará, a propuesta de la Comisión, medidas para aplicar el marco mencionado en el párrafo primero.

Los actos contemplados en el presente artículo incluirán las disposiciones necesarias en materia de garantías jurídicas”.

- 41 “1. Cuando una decisión adoptada de conformidad con el Capítulo II del Título V del Tratado de la Unión Europea prevea la interrupción, total o parcial, de las relaciones económicas y financieras con uno o varios terceros países, el Consejo adoptará por mayoría cualificada, a propuesta conjunta del Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad y de la Comisión, las medidas necesarias. Informará de ello al Parlamento Europeo.

2. Cuando una decisión adoptada de conformidad con el Capítulo II del Título V del Tratado de la Unión Europea así lo prevea, el Consejo podrá adoptar por el procedimiento establecido en el apartado 1 medidas restrictivas contra personas físicas o jurídicas, grupos o entidades no estatales.

3. Los actos contemplados en el presente artículo incluirán las disposiciones necesarias en materia de garantías jurídicas”.

- 42 Portugal. Ley 39-A/2005. Diário da República [en línea], núm. 42/2005, 1º suplemento, serie II de 1 de marzo de 2005, pág. 3160. Disponible en dre.pt/application/file/1732235

- 43 ec.europa.eu/index_es.htm

- 44 SALIDO GUSI, Jesús. “Experiencias similares en otros países europeos: su compatibilidad con el Derecho Comunitario”. En: Javier MARTÍN FERNÁNDEZ. *La amnistía fiscal*. 1ª edición. Valencia: editorial Tirant lo Blanch, 2012. Págs. 29 a 39.

- 45 La Ley establecía un impuesto del 5% sobre el capital repatriado, que se reducía a un 2.5% si los elementos patrimoniales eran títulos del Estado portugués.

- 46 curia.europa.eu/index_es.htm

- 47 Se trata del caso Commission/Portugal resuelto en la Sentencia del TJUE de 7 de abril de 2011, asunto C-20/09. Disponible en curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-20/09

2.- Antecedentes en España

2.1.- Relación histórica

Con anterioridad a la promulgación de la amnistía fiscal del año 2012 mediante 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 público⁴⁸ (en adelante, RDL 12/2012), la sociedad española ya había sido sujeto de otras regularizaciones fiscales, todas ellas en contextos y momentos muy diferenciados que las influenciaron de tal manera que no tuvieron ni las mismas causas ni las mismas consecuencias.

Al finalizar el régimen franquista en el año 1975, España se encuentra a las puertas del período democrático que perdura hasta nuestros días. A partir de esta fecha en este país se han presenciado profundos cambios que no pudieron haber ocurrido de forma inmediata, sino que durante un período de tiempo se fueron asimilando los mismos y dándoles respuesta jurídica en el ordenamiento democrático contemporáneo.

Así pues, sucede que a esos problemas no se les dio respuesta simultánea, dando lugar a situaciones como que nuestra *Carta Magna* del año 1978 fuese promulgada con posterioridad a la entrada en vigor de la primera amnistía fiscal española del año 1976, necesaria tras un cambio de régimen; o que la primera Ley de blanqueo de capitales se remonte al año 1993⁴⁹, cuando ya habían sido llevadas a cabo todas las regularizaciones fiscales en este país hasta el ya citado RDL 12/2012.

Por otra parte, es de enfatizar las situaciones de “crisis” o “cambios” que han estado presentes en todas las regularizaciones de esta índole, en donde podemos ver un claro

48 España. Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. BOE [en línea], núm. 78, de 31 de marzo de 2012, págs. 26860 a 26875. Referencia BOE-A-2012-4441. Disponible en boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-4441

49 España. Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales. BOE [en línea], núm. 311, de 29 de diciembre de 1993, págs. 37327 a 37332. Referencia BOE-A-1993-30991. Disponible en boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1993-30991

ejemplo en la última amnistía fiscal del año 2012 en nuestro país que responde a una situación de crisis y gravedad producida por la *Gran Recesión*⁵⁰ y el estallido de la burbuja inmobiliaria⁵¹; o en la ocurrida en el año 1991 con Carlos Solchaga Catalán como Ministro de Hacienda durante la crisis de los 90. Además, esto no es propio sólo de España, sino que esto se ve en otros países como Alemania donde debido a la crisis del erario público durante el mandato del canciller socialdemócrata Schröder el país germano se vio obligado a promulgar una amnistía fiscal entre otras medidas en el año 2003⁵², o en Portugal donde se hizo en el año 2010 para enfrentar la situación económica complicada que vivía fruto de la crisis del 2008⁵³.

Se trata de unas situaciones a las que han debido de enfrentarse Gobiernos de toda clase, habiendo sido en España tarea de las tres formaciones políticas que se encontraron al frente del Poder Ejecutivo: Unión del Centro Democrático (en adelante, UCD), Partido Socialista Obrero Español⁵⁴ (en adelante, PSOE) y Partido Popular⁵⁵ (en adelante, PP); por lo que no se trata de una cuestión ideológica el recurrir a esta obtención de ingresos, sino que viene relacionada con la necesidad imperante en tiempos de crisis de engrosar el erario público a través de una recaudación extraordinaria y lograr enfrentar el gasto público, necesidad que de alguna manera vendría a justificar la “injusticia” que provoca tal medida para los contribuyentes ordinarios que han pagado sus impuestos como debían y cuando debían.

Por lo dicho, la razón por la que se recurra en tiempos de crisis a estas regularizaciones fiscales extraordinarias la encontramos en los efectos que provoca la misma en el Estado: la pérdida de recaudación e ingresos a través de las figuras impositivas que posee, debido principalmente a la caída del consumo interno o de las exportaciones; todo ello agravado por el gasto público que no decrece, más bien lo contrario, debido al aumento de las necesidades sociales de los ciudadanos y de las prestaciones por

50 MARTÍN-ACEÑA, Pablo; PONS, María Angeles. “La Gran Recesión: orígenes y desarrollo”. *Mediterráneo Económico*, 2011, vol. 19, págs. 61 a 76.

51 CAMPOS ECHEVERRÍA, José Luis. *La burbuja inmobiliaria española*. 1ª edición. Madrid: Marcial Pons, 2008.

52 MORENO BARBER, Javier. *Schröder ofrece una amnistía fiscal a los alemanes que repatrien sus ahorros* [en línea]. Madrid: El País, 17 de diciembre de 2002. [consultado el 2 de abril de 2015]. Disponible en elpais.com/diario/2002/12/17/economia/1040079601_850215.html

53 RUBIO GÓMEZ-CAMINERO, Rafael. *Crisis en Portugal (IV): allí sí triunfa la amnistía fiscal* [en línea]. Madrid: Finanzas, 13 de agosto de 2012. [consultado el 2 de abril de 2015]. Disponible en www.finanzas.com/noticias/economia/20120813/crisis-portugal-alli-triunfa-1495203.html

54 www.psoe.es

55 www.pp.es

desempleo u otros conceptos a que ha de hacer frente el sector público.

Se trata pues, de la necesidad de liquidez del Estado ante unos desequilibrios de las cuentas públicas nada favorables; como ocurre en el año 2012 cuando España se encuentra con unas cuentas públicas que deben sanearse, o en el año 1991 tras vislumbrar las primeras consecuencias de la crisis mundial que iba a aparecer durante el Gobierno de Felipe González Márquez.

A lo largo de esta relación histórica, en ocasiones se exoneraba simplemente de responsabilidades sancionadoras, del pago de recargos o de intereses de demora; en otras, la regularización alcanzaba a la cuota tributaria correspondiente. Por ello, se ha de diferenciar entre la exoneración de responsabilidades sancionadoras u otros conceptos que integran la deuda tributaria⁵⁶ de los supuestos en que junto a los conceptos anteriores la regularización prevé la condonación total o parcial de la cuota o cantidad a ingresar que resulta de la obligación tributaria principal. Sólo en este último supuesto la regularización adquiere los caracteres propios de una verdadera amnistía fiscal.

Por último, se observa cómo no todas las amnistías fiscales se han proyectado de la misma forma y cómo es posible a grandes rasgos englobarlas en dos modelos distintos: un modelo de suscripción de deuda pública, por un lado; y un modelo de afloramiento de patrimonio y tributación atenuada, por otro.

2.2.- Modelos de amnistía fiscal

2.2.a.- Modelo de suscripción de Deuda Pública

Se trata de un modelo de amnistía fiscal aplicado en dos ocasiones en nuestro país, ambas durante el mandato del Presidente del Gobierno socialista Felipe González, una en el año 1985 y otra en el año 1991.

Éste consistiría, en palabras de Agustín G. Turiel Martínez⁵⁷, en lo siguiente: “el

56 Artículo 58.2 LGT: “Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) *El interés de demora.*

b) *Los recargos por declaración extemporánea.*

c) *Los recargos del período ejecutivo.*

d) *Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos”.*

57 Inspector de Hacienda del Estado, Interventor y Auditor del Estado.

defraudador (con dinero propio o prestado) compraba Deuda del Estado, especial en cuanto que tenía unos plazos de amortización más elevados y unos tipos de interés más bajos (es decir, que sería una mala alternativa de inversión para sujetos normales) pero que permitía que si, posteriormente, el contribuyente sufría una inspección que descubriera impuestos dejados de pagar, en lugar de hacer frente a ellos, podía oponerse la excepción de esta Deuda Pública, dejando sin efecto ese pago, porque ya había suscrito Deuda Pública Especial, al menos en esa cuantía”⁵⁸.

El verdadero objetivo de las amnistías englobadas en este modelo no era aflorar dinero negro o los datos personales de los defraudadores, ya que la Administración tributaria sólo podía conocer quién había defraudado a la Hacienda pública por el transcurso de las investigaciones ordinarias, sino “repatriar” el dinero que había salido de España de manera ilegal en un momento de necesidad económica.

Para conseguirlo, es necesario ofrecer unas condiciones favorables a los sujetos interesados; tales condiciones, como nos demuestra la experiencia, han consistido sistemáticamente en que el defraudador⁵⁹:

- No puede ser sancionado.
- Queda en el anonimato y no es identificado.
- Podría utilizar la Deuda Pública Especial como “escudo” para evitar el pago de lo debido al haberlo prestado ya en forma de deuda.
- No entrega el dinero al Estado, sino que se lo presta y recibe por el mismo unos intereses a largo plazo, aunque no sean rentables en términos económicos, pues al fin y al cabo el objetivo principal del amnistiado no es generar riqueza.

Por otra parte, es de mencionar el carácter preventivo de la actuación que lleva a cabo la Administración General del Estado, que primero amenaza con inspecciones masivas para que los defraudadores, una vez temerosos, compren esta Deuda Pública Especial.

Además, este modelo de suscripción de Deuda Pública resulta más atractivo que el modelo de afloramiento de patrimonio y tributación atenuada debido a sus condiciones más ventajosas; sin embargo, es un modelo que seguramente iría en contra de la normativa comunitaria europea y sería objeto de “vigilancia”.

58 TURIEL MARTÍNEZ, Agustín Guillermo. *La cara oculta de la amnistía fiscal* [en línea]. [consultado el 7 de abril de 2015]. Disponible en www.attac.es/2012/04/17/la-cara-oculta-de-la-”amnistia-fiscal”/

59 *Ibidem*.

2.2.b.- Modelo de afloramiento de patrimonio y tributación atenuada

Se trata del modelo de amnistía fiscal utilizado en el año 2012 por el Gobierno de Mariano Rajoy Brey, que tuvo como precedente en nuestro país la aprobada en plena Transición en el año 1976.

El principal objeto de estas amnistías es el de aflorar dinero negro y datos personales de los defraudadores; en este caso, no se trata como en el modelo de suscripción de Deuda Pública de repatriar dinero, sino de hacer aflorar ese dinero ocultado a la Administración para dejar constancia del mismo, lo cual es una ventaja a la hora de perseguir a los defraudadores que no se encuentran amparados por ningún “escudo fiscal” como en el modelo anteriormente explicado.

Aquí, a Hacienda le interesa recabar los datos de quienes defraudaron y no pagaron al fisco cuando y como debían, a la vez que somete a tributación el dinero de forma atenuada para que los defraudadores vean aconsejable hacerlo; en contraste con el modelo de Suscripción de Deuda Pública donde los titulares del dinero negro se ocultaban entre la confidencialidad y no pagaban nada, al contrario, recibían una pequeña rentabilidad y por el simple hecho de “prestar” dinero al Estado.

Por último, si hablásemos en términos de transparencia y de facilitación de la labor de los Inspectores de Hacienda, presentaríamos este modelo como el más aconsejable.

2.3.- Amnistía fiscal del año 1977

En el año 1977, encontrándose España ante una importante y gran reforma del sistema tributario inherente al cambio político de la época, se aprobó la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal⁶⁰ (en adelante Ley 50/1977), que supuso realmente una amnistía fiscal; esta Ley, promulgada un año antes que la Constitución, llevó a cabo la tarea de realizar un “borrón y cuenta nueva” respecto de la situación tributaria preexistente, de acuerdo con Monedero Arandilla⁶¹.

60 España. Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. BOE [en línea], núm. 274, de 16 de noviembre de 1977, págs. 24945 a 24951. Referencia BOE-A-1977-27150. Disponible en www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-27150

61 MONEDERO ARANDILLA, José Luis. “Experiencias similares: el caso español”. En: Javier MARTÍN FERNÁNDEZ. *La amnistía fiscal*. 1ª edición. Valencia: editorial Tirant lo Blanch, 2012. Págs. 17 a 27.

La misma estableció dos tipos de regularizaciones tributarias en su Capítulo V sobre “regularización voluntaria de la situación fiscal”:

- Una, en el artículo 30, destinada a los contribuyentes personas físicas del antiguo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IGRPF).
- Otra, en el artículo 31, destinada a los contribuyentes personas jurídicas del Impuesto de Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios (en adelante, ISICB).

2.3.a.- Artículo 30 de la Ley 50/1977

Respecto al IGRPF, la Ley preveía en su artículo 30.1 la posibilidad de regularizar de manera voluntaria y extemporánea la situación tributaria dentro del primer trimestre del año 1978 por las rentas percibidas en el año 1976, mediante la presentación de la oportuna declaración complementaria.

Al contrario que en la legislación española actual, donde el contribuyente que presente una declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración tiene que hacer frente a ciertos recargos, los apartados 2 y 3 del artículo 30 previeron que las cuotas resultantes en la declaración complementaria mencionada correspondientes al ejercicio del año 1976 por el IGRPF no serían objeto de sanción ni recargo alguno; así como tampoco serían objeto de sanción ni recargo las cuotas que, en su caso, proceda liquidar por los impuestos a cuenta del general sobre la renta.

Así pues, nos percatamos de que los efectos de la regularización eran neutros para el defraudador⁶², ya que debía ingresar el mismo importe que hubiese satisfecho de cumplir con sus obligaciones tributarias en tiempo y forma.

2.3.b.- Artículo 31 de la Ley 50/1977

En lo que se refiere al ISICB, la medida permitía la regularización de balances contables a las empresas presentando uno nuevo que reflejase su situación patrimonial exacta a fecha 30 de diciembre de 1977; ello respetando los límites del artículo 13⁶³ del Decreto

62 Ibidem.

63 “1. Con los límites que en cuanto a la valoración resulte de los diversos artículos de este Capítulo, podrán hacerse lucir en contabilidad con exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, los elementos de activo comprendidos en el artículo cuarto, la moneda nacional, mercaderías y saldos de clientes que no constasen en ella, debiendo haber figurado, siempre que se justifique adecuadamente por las sociedades, que los bienes de que se trata estaban en servicio en la fecha de publicación de la Ley 41/1964 de Reforma del sistema tributario y seguían en la de cierre del balance regularizado, y que los demás conceptos existían efectivamente o estaban vigentes en iguales fechas. Como contrapartida de todos los

1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre regularización de balances⁶⁴ (en adelante, LRB). Las modificaciones o alteraciones que apareciesen no serían objeto de sanción o recargos y las personas jurídicas serían eximidas del pago de impuestos, gravámenes u otras responsabilidades frente a la Administración tributaria; exoneración que englobaba a todos los impuestos, directos e indirectos, cuyo ingreso en Hacienda fuese debido por la empresa hasta la fecha del primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley (17 de noviembre de 1977) con la intención de que en el siguiente balance que se presentase se pudiese reflejar en el mismo la situación real.

Siguiendo el artículo 31 de la Ley, en concreto, las empresas podían realizar los siguientes cambios en sus balances:

- “Hacer lucir en contabilidad, siempre que no constase en ella debiendo haber figurado, los bienes y derechos representativos de activos reales, tanto de carácter fijo como circulante, así como las obligaciones para terceros.

elementos de activo comprendidos en este número funcionará la Cuenta.

Asimismo, podrán ser incorporadas las mercaderías, moneda nacional, inmovilizados y saldo de cuentas en la cuantía que asciendan en la fecha del balance regularizado, aun en el caso de que dicha cuantía fuese distinta a la existente en la fecha de publicación de la citada Ley.

2.La existencia de la moneda nacional se entenderá justificada mediante certificación de su depósito o de la existencia de cuenta compensada que lo acredite, expedida por una entidad bancaria; y la de las mercaderías por medio de inventario notarial o documento mercantil que acredite su producción, adquisición, transporte o seguro.

3.Por excepción, al realizarse la incorporación de elementos no figurados en contabilidad, podrán hacerse lucir en ella las obligaciones para con terceros que correspondan a los elementos incorporados, siempre que se justifique adecuadamente su existencia y cuantía. En este caso, el gravamen señalado en el número cinco de este artículo, se girará únicamente sobre la cantidad que proceda abonar a la Cuenta.

4.Podrán ser eliminadas las cuentas de pasivo ficticio que figuren en la contabilidad de la sociedad representando deudas inexistentes, siempre que dichas cuentas hubiesen surgido como contrapartida de inversiones realizadas o de adquisiciones de circulante. Los saldos de las cuentas de que se trata se eliminarán mediante el correspondiente abono a la Cuenta. En este caso, será de aplicación el gravamen a que se refiere el número siguiente.

La eliminación que se autoriza en este número sólo procederá cuando se justifique documentalmente el hecho de haber sido satisfechas en su día las deudas ue representen las referidas cuentas.

5.La parte del saldo de la Cuenta que corresponda al valor de los bienes y al pasivo eliminado a que se refiere este artículo, estará sometido a un gravamen del uno coma cincuenta por ciento que se aplicará al Impuesto sobre Sociedades.

6.Vencido el tiempo concedido para efectuar la regularización a que se refiere esta Ley, todos los expedientes que se incoan por el Impuesto sobre Sociedades en los cuales se reflejen bases impositivas resultantes de integrar en el activo bienes que no estuvieran inventariados en contabilidad, se calificarán con arreglo a la Ley general tributaria. Las bases de dichos expedientes se considerarán, en todo caso, no comprendidas sobre los beneficios provenientes de actividades industriales y comerciales”.

64 Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre regularización de balances. BOE [en línea], núm. 168, de 14 de julio de 1964, págs. 9069 a 9074. Referencia BOE-A-1964-11358. Disponible en www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-11358

- Incorporar en contabilidad la parte del coste de bienes de activo real ocultada en el momento de su adquisición.
- Eliminar las cuentas de activo que, no obstante carecer de contenido real, figuren en contabilidad como consecuencia de irregularidades contables, así como las cuentas de pasivo ficticio que correspondan a deudas inexistentes”.

Además, la norma obligaba a que los bienes, derechos y obligaciones que se hacían aflorar en el balance existiesen al tiempo de la entrada en vigor de la Ley; la consecuencia de ello es que los bienes y derechos afectados por la regularización podían ser enajenados en cualquier momento, sin que se estableciese un mayor aumento de valor que el resultado de la diferencia entre el precio de venta y el de adquisición declarado en la regularización.

En palabras de Monedero Arandilla, “la norma buscaba que las empresas pudiesen llevar a cabo una regularización de sus situaciones tributarias y que las mismas partiesen con unos balances que reflejasen la realidad, eliminando falsos pasivos y aumentando los activos en el valor por el que realmente se hubiesen adquirido”⁶⁵.

Por otra parte, los rendimientos procedentes de nuevas fuentes, bienes patrimoniales, circunstancias familiares o personales... puestos de manifiesto con motivo de la declaración complementaria, no podrían considerarse ni utilizarse por la Administración tributaria para comprobar e investigar ejercicios finalizados antes del 1 de enero de 1976 o modificar las bases imponibles del IGRPF.

La Ley formula, además de ello, una auténtica amnistía al establecer que la veracidad de las declaraciones del año 1976 determinaba la anulación de los antecedentes que aquellos tuvieran a efectos de reincidencia y que no procedía la imposición de sanciones de ejercicios no prescritos pendientes de liquidación definitiva por el citado tributo y sus impuestos a cuenta, en el momento de entrada en vigor de la Ley.

2.3.c.- Efectos y consecuencias de la Ley 50/1977

Que se concediesen estos beneficios fiscales y sancionadores suponía reconocer implícitamente la incapacidad de la Administración tributaria para atajar las conductas fraudulentas por los cauces normativos ordinarios y con los medios disponibles en ese momento; y en ese contexto, la amnistía fiscal era un instrumento orientado a recabar

65 MONEDERO ARANDILLA, José Luis. “Experiencias similares: el caso español”. Op. cit. Pág. 20.

información con trascendencia tributaria de vital importancia para el buen desarrollo del futuro modelo tributario que se iba a implantar⁶⁶.

Por otro lado, este tipo de regularización chocaría con el artículo 31.1 CE⁶⁷ en la actualidad, lo cual solo puede ser comprensible si se relaciona con el contexto histórico en el que se produjo, en plena Transición democrática, período en el que la legislación democrática española se estaba comenzando a realizar.

Por último, la amnistía fiscal venía reforzada por una serie de medidas de mejora del cumplimiento de las nuevas obligaciones con Hacienda:

- Se dota a la Administración tributaria de mayores medios materiales y humanos en el ámbito de la gestión recaudación e inspección.
- Se introduce la figura del “delito fiscal” en el CP de 1973, pues en este texto no existía esta figura, sino su antecedente legislativo denominada “ocultación fraudulenta de bienes o industria” en su artículo 319. El CP vigente de 1995, aprobado por la LO 10/1995, encabeza el Título XVI del Libro II con la denominación “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, tipificando en el artículo 305 CP el delito fiscal⁶⁸.
- Se prevé el levantamiento del secreto bancario en el artículo 41 de la Ley 50/1977, que establece que “quedan plenamente sujetos al deber de colaboración a que se refiere el apartado 1 del artículo 111 de la Ley general Tributaria, 230/1963, de 28 de diciembre, los bancos, cajas de ahorros, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio (...)”. La Orden de 14 de enero de 1978 desarrolló este deber de colaboración, pudiendo dividirse el mismo en dos fases, de acuerdo con Bajo Fernández⁶⁹: una de comunicación, pues el Banco queda obligado a comunicar al Ministerio de Hacienda anualmente una relación de los números de cuentas activas y pasivas y de los depósitos de valores mobiliarios de sus clientes, con mención de sus

66 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. CAMPIONE, Roger. “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”. *Eunomía, Revista en Cultura de la Legalidad*. Septiembre 2012 – febrero 2013, núm. 3, págs. 103 a 124.

67 “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

68 CARRETERO SÁNCHEZ, Adolfo. “La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: un paso firme contra el fraude fiscal”. *Diario La Ley*. 2013, núm. 8027.

69 BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. “El secreto bancario en el Derecho español”. En: VVAA. *El secreto bancario suizo*. 1ª edición. Madrid: editorial EDERSA, 1990, págs. 553 a 576.

respectivos titulares; y otra de investigación por parte de la propia Administración o de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, así como de los derogados jurados tributarios.

Se puede decir que la amnistía incluso ayudó a la implantación gradual de la nueva estructura tributaria, que rompiera con la situación existente de injusticia fiscal en la redistribución de la renta y de fraude generalizado, mediante la política de borrón y cuenta nueva; provocando unos determinados cambios tributarios⁷⁰:

- Aumento de la presión fiscal debido al imparable crecimiento del gasto público.
- Empeoramiento del sistema como consecuencia de la política de parches impositivos, con la única finalidad de obtener una mayor recaudación, pero a costa de la racionalidad, equidad, eficiencia económica y seguridad jurídica.
- Disminución de las garantías del contribuyente, como consecuencia de la incapacidad de contener el crecimiento del gasto y el déficit público, a lo que se suma la falta de eficiencia y eficacia de la Administración tributaria en la lucha contra el fraude.

2.4.- Amnistía fiscal del año 1985

Instaurada la democracia en España, el entonces Ministro de Economía Miguel Boyer endureció en 1984 las leyes contra los evasores de impuestos, además de permitir que los sujetos que poseían ocultas sus actividades tuviesen la oportunidad de comprar pagarés del Tesoro Público sin sufrir penalizaciones fiscales y salvaguardando su anonimato; así, se aprobó la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros⁷¹ (en adelante, Ley 14/1985).

En aquel tiempo, el deseo de Miguel Boyer era impulsar un sistema fiscal próximo a los europeos, en un momento en que España aún no formaba parte de la Unión Europea, no existía el IVA en este país y se mantenía en parte el secreto bancario; además, la Ley contra el delito fiscal solo se había aplicado una vez.

70 PRIETO JANO, María José. “Medidas para la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”. Op. cit. Págs. 219 a 242.

71 España. Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. BOE [en línea], núm. 129, de 30 de mayo de 1985, págs. 16113 a 16116. Referencia BOE-A-1985-9862. Disponible en www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1985-9862

Existía una gran diferencia entre esta amnistía y la anterior del año 1976, pues mientras ésta se llevó a cabo explícitamente declarando de forma expresa la posibilidad de regularizar la situación tributaria, la del año 1985 fue implícita al no desprenderse de la lectura de la norma que nos encontrábamos ante una amnistía fiscal.

La búsqueda de economías de opción en el pago de los impuestos, unido a un mercado financiero dinámico e innovador, generó en aquella época la aparición de unos activos financieros al margen de la fiscalidad; se trataba de letras o pagarés utilizados por entidades financieras y grandes compañías para captar financiación.

A la opacidad de esos mercados contribuyó la ausencia de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y del Impuesto de Sociedades (en adelante, IS); así las cosas, la ausencia de control aseguraba una maximización del beneficio fiscal, de manera que se declaraba en caso de minusvalías o pérdidas y podía dejarse de hacer en caso de plusvalías o ganancias.

En este contexto se promulga la Ley 14/1985, que regularizó la tributación de estos activos financieros implementando una retención en origen del 45% en aquellos productos con un rendimiento implícito, calculado por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar a su vencimiento, tal y como lo expone el artículo 4.1 de la Ley.

Dicha retención en origen se justificaba por la gran liquidez y rápida negociabilidad de los activos, así como por la circunstancia de percibirse siempre los rendimientos de antemano por parte del inversos.

Además, es de resaltar que el artículo 9.1 de la Ley imponía a las personas y entidades obligadas a efectuar retenciones o ingresos a cuenta sobre rentas de capital mobiliario, presentar una relación de los preceptores ajustada al modelo oficial conteniendo los siguientes datos: nombre y apellidos, razón o denominación social del preceptor, número del Documento Nacional de Identidad o Código de Identificación, domicilio fiscal, retención practicada y el rendimiento obtenido identificando y describiendo los conceptos gravados. Sin embargo, a tenor del artículo 9.2, tal obligación era exceptuada en relación con los productos financieros con rendimientos implícitos; es decir, se exceptuaba la identificación del preceptor de las rentas aunque la entidad pagadora estuviese obligada a llevar a cabo la retención.

Con lo expuesto, este procedimiento se convertía en una vía de escape para los capitales

y rentas no declarados, pues aunque los rendimientos derivados del producto financiero eran gravados mediante retención, los preceptores seguían estando en el anonimato.

Lo que significaba que se abría la puerta a que el Tesoro Público se financiase (en una época en la que era difícil la financiación exterior) mediante la entrega de capitales pertenecientes a sujetos que ni siquiera se encontraban identificados, los cuales, además, podían transmitir los títulos con posterioridad.

El hecho de que este tipo de productos no llevaran retención suponía que los inversores encontrasen más atractiva la adquisición de pagarés del Tesoro en perjuicio de los emitidos por entidades privadas, asegurando una financiación extraordinaria del Sector público por la recepción de estos préstamos.

Es decir, se optó por hacer la vista gorda sobre ciertas situaciones al margen de la fiscalidad a cambio de que el Estado recibiera financiación mediante la emisión de lo que se denominó “pagarés opacos”.

Actualmente, este tipo de regularizaciones supondrían una infracción de la normativa comunitaria en materia de libre circulación de capitales y problemas importantes con la legislación de blanqueo de capitales⁷²; no obstante, fue posible llevarla a cabo, puesto que en el momento de promulgarse la Ley 14/1985, España no pertenecía a la UE (recordemos que entró a formar parte de la misma en el año 1986) ni existía una regularización integral en materia de blanqueo de capitales.

2.5.- Amnistía fiscal del año 1991

Durante la tercera legislatura de Felipe González y con Carlos Solchaga al frente del Ministerio de Hacienda, se aprueba en el año 1991 la que sería la tercera amnistía fiscal durante el período constitucional español.

La misma consistía, y por ello se engloba en el modelo de suscripción de deuda pública, en que los defraudadores comprasen deuda pública ofrecida por el Estado a un interés inferior al del mercado; asimismo, los contribuyentes que habían deducido gastos contables de forma irregular, podían adquirir Deuda Pública Especial (en adelante, DPE) por el valor defraudado.

72 MONEDERO ARANDILLA, José Luis. “Experiencias similares: el caso español”. Op. cit. Pág. 22.

Siendo aprobada junto con la reforma del IRPF con la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF⁷³; en sus Disposiciones Adicionales (en adelante, DA) decimotercera y decimocuarta establecía la posibilidad de realizar una regularización tributaria hasta el 31 de diciembre de 1991.

2.5.a.- DA decimotercera

La DA decimotercera, en el primer punto, permite a los titulares de Pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o de Navarra canjearlos por activos de DPE, siempre que se llevase a cabo dentro del plazo permitido: desde el 8 de junio hasta el 31 de diciembre de 1991. Éstos podían optar por dos alternativas: llevar a cabo un canje por los activos de la DPE siempre que los titulares de los Pagarés hubiesen residido en territorio común durante el año 1990; o llevar a cabo la amortización ordinaria de los pagarés en los términos establecidos en la propia emisión de los mismos.

Según el punto dos, el canje por los activos poseía unas características financieras determinadas que lo hacían atractivo a los defraudadores. Estas características, que iremos explicando, eran las siguientes:

- La DPE estará representada mediante anotaciones en cuenta, tendrá carácter nominativo y no será transmisible, salvo a título “mortis causa”.
- La DPE se emitirá al descuento, fijándose su precio efectivo de suscripción de forma que el rendimiento resultante sea del 2% anual.
- El vencimiento ordinario de los activos de la DPE, que será a los 6 años de su emisión, tendrá lugar en 1977, pudiendo efectuarse en una o más fechas de dicho ejercicio.
- Los sujetos titulares de los activos de la DPE podrán optar libremente cada año, en la fecha o fechas que se determinen, por su amortización anticipada, solicitándolo a través de las entidades gestoras del mercado de la deuda pública en anotaciones. El precio de amortización de los activos será el de suscripción incrementado por los intereses corridos desde la fecha de suscripción hasta la de amortización”.

73 España. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE [en línea], núm. 136, de 7 de junio de 1991, págs. 18665 a 18691. Referencia BOE-A-1991-14391. Disponible en www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1991-14391

Así pues, es de destacar según lo expuesto, que la DPE ofrecía a los adquirientes un rendimiento implícito que se emitía al descuento fijándose su precio de suscripción de forma que el rendimiento fuese del 2% anual; de tal manera que siendo el interés legal del dinero superior al 9% entre los años 1992 y 1997, este producto resultaba poco atractivo en cuanto a beneficios económicos a pesar de que no era objeto de tributación ni por el IRPF ni por el IS, lo cual indica que el canje se produjo por motivos ajenos a la rentabilidad prometida.

Además, este tipo de Deuda Pública presentaba una opacidad importante, pues aunque la relación de suscriptores de los activos debía figurar en anotaciones con ciertos datos personales⁷⁴, lo cierto es que las entidades gestoras no tenían la obligación de informar a la Administración Tributaria de estos datos.

La única comunicación al respecto se hacía al Banco de España, que recibía la relación de suscriptores que estaban obligadas a entregar las entidades gestoras antes del 1 de marzo de 1992, y donde esta información era custodiada junto con las relaciones originales hasta la amortización ordinaria o anticipada de los activos, estableciéndose que los datos relativos a la identidad de sus titulares eran confidenciales.

Lo cierto es que el régimen fiscal de la DPE objeto de canje se configuró como un refugio para los capitales invertidos en pagarés del Tesoro.

Es importante conocer la gran ventaja que ofrecía el canje con respecto a la amortización: al haber establecido como vencimiento de la DPE el plazo de 6 años y prescribiendo a los 5 años el derecho de la Administración tributaria para determinar las deudas tributarias, los sujetos pasivos que accedan al canje de sus Pagarés del Tesoro o de sus activos de naturaleza análoga, en definitiva dinero negro, por activos de la DPE en 1991, habrán conseguido blanquear dicho dinero sin coste fiscal alguno, puesto que cuando sean conocidos por la Administración sus titulares en 1997 ya habrá prescrito el ejercicio 1991 en el que afloraron todas las rentas o patrimonios ocultos para realizar la inversión y posterior canje⁷⁵.

Sin embargo, si antes del transcurso de los 6 años sus titulares optaban por la amortización, el Banco de España remitía al Ministerio de Economía y Hacienda la

74 *“La relación de suscriptores de los activos de la deuda pública especial, clasificados por emisiones, se efectuará por las entidades gestoras del mercado de deuda pública en anotaciones, que deberán hacer constar en sus registros el nombre y dos apellidos o razón social de cada suscriptor, así como su número de identificación fiscal y el número de activos suscritos.*

75 PRIETO JANO, María José. “Medidas para la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”. Op. cit. Págs. 219 a 242.

relación de sus normas; lo que implicaba que si no han transcurrido los 5 años para la prescripción, aún podría comprobarse por la Administración tributaria el ejercicio 1991 y las posibles inversiones que en el mismo se hubieran efectuado, además de perder todas las ventajas fiscales anteriores.

2.5.b.- DA decimocuarta

En el mismo sentido de la regularización fiscal, la DA decimocuarta establecía la posibilidad de que hasta el 31 de diciembre de 1991 pudieran realizarse declaraciones complementarias o extemporáneas e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora exigibles.

Esta medida afectaba a todos los tributos⁷⁶, fueran estatales o locales, de imposición directa o no. A diferencia del canje de activos, en las declaraciones complementarias, se podía aflorar cualquier tipo de rendimientos, activos ocultos, existencias o incrementos de patrimonio no justificados.

De esta Disposición, al igual que la decimotercera, derivaban determinadas ventajas fiscales como la condonación de sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles por las deudas tributarias.

Cuando se promulga la amnistía, el régimen vigente para las declaraciones complementarias presentadas sin requerimiento previo, permitía realizar ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo, sin sanciones pero con abono de intereses de demora, cuya cuantía no podía ser inferior al 10% de la deuda tributaria.

Sin embargo, a partir del 1 de enero de 1992, se endurecen las exigencias y los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirían un recargo del 10%, 50% o 100% dependiendo de si el ingreso se efectuaba dentro de los 3 meses siguientes al fin del plazo voluntario de presentación e ingreso, si se entregaba pasados esos 3 meses de forma voluntaria o si se exigía en vía de apremio; con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles.

Otra ventaja fiscal a exponer es la no interrupción de los plazos de la prescripción: la regla general es que la presentación por parte del obligado al pago de la deuda de una

⁷⁶ Entendiendo que de acuerdo con el artículo 2.2 LGT “*los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos*”.

declaración complementaria supondría que el plazo de 5 años de que dispone la Administración empezaría a contarse de nuevo a partir de la misma y no desde el día que finalizó el plazo reglamentario para presentarla; pero en la DA se establece que para las declaraciones que se presentaran antes del 31 de diciembre de 1991 no se interrumpirían.

2.5.c.- Resultados económicos

En cuanto a los resultados económicos de la Ley 18/1991, es de mencionar que durante los primeros meses tras su promulgación se vaticinaban unos malos datos debido a la falta de respuesta de los contribuyentes, pero durante los últimos días de diciembre de 1991 se constatan la mayor parte de los canjes de activos y declaraciones complementarias. El 8 de enero de 1992 Hacienda publicó que se había afluído 1.150 miles de millones de pesetas de dinero negro (1.050 en el territorio fiscal común y 100 en País Vasco y Navarra)⁷⁷, es decir, que aunque no se habían alcanzado los resultados realmente deseados, éstos tampoco fueron insignificantes.

Respecto a las operaciones de canje de pagarés por títulos de DPE, estos alcanzaron el 63% de los existentes en el mercado, lo que suponía unos 8.400 millones de euros actuales; es decir, un porcentaje del PIB cercano al 2%⁷⁸.

Las declaraciones complementarias, por contra, tuvieron unos resultados mucho menores dado que solo se ingresaron unos 1.000 millones de euros, lo que suponía un 0.8% de la recaudación ordinaria en aquél entonces, estimándose un afloramiento de un 0.24% del fraude acumulado en el IRPF⁷⁹.

Entre las causas que hicieron posible la consecución de unos relativamente buenos resultados, según los expertos, se encuentra que en los últimos meses de 1991 se detectaron gran número de casos de fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), a los que se dio amplia difusión en los medios de comunicación demostrando una mejora en el control cruzado mediante la reciente dotación de medios informáticos. También se endureció el procedimiento sancionador en las declaraciones complementarias, una mayor efectividad de las actividades inspectoras, la creación de la

77 ESTEBAN, Carles. *Más de un billón de pesetas sale a la luz*. Barcelona: La Vanguardia, 9 de enero de 1992. Pág. 43.

78 Datos publicados por el Ministerio de Hacienda en enero de 1992.

79 LÓPEZ LABORDA, Julio. RODRÍGUEZ SAUCO, Fernando. "Incidencia de la amnistía fiscal de 1991 en el cumplimiento a largo plazo en el IRPF". *Federación de Estudios de Economía Aplicada*, junio de 2001, vol. 106, págs. 1 a 34.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) por el artículo 106 de la Ley de Presupuestos para el año 1992 o la manifestación por parte de las autoridades de que no se volvería a conceder otra amnistía fiscal.

Por último, a largo plazo los efectos de aplicar dicha amnistía fueron neutrales, como se expone en el estudio sobre “Incidencia de la amnistía fiscal de 1991 en el cumplimiento a largo plazo en el IRPF”⁸⁰; en el mismo se ofrecen dos explicaciones al respecto:

- Que el efecto amnistía no fue significativo porque tampoco lo fueron las cifras finales del proceso de regularización, por lo que no cabría esperar una alteración en el comportamiento habitual de los contribuyentes.
- Que las medidas de soporte del proceso orientadas a reforzar la lucha contra el fraude posterior, actuaran como contrapeso positivo a sus posibles efectos negativos.

Para finalizar este apartado, se muestra a continuación las cifras económicas recabadas con exactitud en toda España, incluyendo a lo ingresado por Navarra y País Vasco:

Resultados del proceso de regularización instrumentado por la Ley 18/1991	
En millones de pesetas (aproximadamente)	
<u>Volumen de fondos aflorados en todo el territorio nacional:</u>	<u>1.733.927,7</u>
- Por emisión de Deuda Pública Especial:	1.037.974,9
- Bases imponibles por complementarias:	695.952,8
<u>Volumen de fondos aflorados en el territorio común:</u>	<u>1.517.238,7</u>
- Por emisión de Deuda Pública Especial:	878.471,7
- Bases imponibles por complementarias:	638.767
<u>Volumen de fondos aflorados en los territorios forales:</u>	<u>216.689,0</u>
- Por emisión de Deuda Pública Especial:	159.503,2
- Bases imponibles por complementarias:	57.185,8

80 Ibidem

3.- La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012

3.1.- Introducción

El año 2012 puede decirse que fue para nuestro país un año de profundos cambios estructurales y medidas que debían tomarse con urgente necesidad; teniendo en cuenta la economía mermada española, con unas arcas públicas que poseían un déficit estructural importante que supuso un incumplimiento de los compromisos alcanzados con la UE, así como el equilibrio económico que teníamos el deber de alcanzar reduciendo gasto público e incrementando los ingresos.

Lo cierto es que quizás el único motivo que pudiese justificar la presente amnistía fiscal fuese el contexto económico en el que vivía España; amnistía anunciada por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas Cristóbal Montoro.

Esta labor se llevó a cabo a través de la Disposición Adicional Primera del RDL 12/2012 (en adelante, DARDL), desarrollado a través de la Orden HAP/1182/2012⁸¹.

Además, dicha normativa fue desarrollada por los Informes de la Dirección General de Tributos (en adelante, IDGT) de 27 de junio y de 11 de octubre de 2012.

Con lo dicho, a continuación pasaremos a explicar dicha normativa y en qué consistió la última amnistía fiscal que vio la luz en nuestro país, sus caracteres, sus efectos; así como la problemática que ha podido presentar su vigencia en nuestro ordenamiento jurídico.

81 España. Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación. BOE [en línea], núm. 133, de 4 de junio de 2012, págs. 40254 a 40265. Referencia BOE-A-2012_7391. Disponible en www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-7391

3.2.- Aspectos generales

3.2.a.- Naturaleza jurídica y caracteres del gravamen

A la hora de plantear la naturaleza jurídica del gravamen, se ha de atender al funcionamiento y efectos que produjo el pago del mismo. Así pues, y como su cumplimiento fue voluntario, se podría llegar a pensar que no fue una verdadera obligación, lo cual sólo es cierto si se contempla el gravamen de manera aislada; constituyendo a nuestro juicio un error, de acuerdo con la tesis de Martín Fernández⁸².

Acogerse al proceso de regularización fue voluntario, sin embargo no lo era el deber de cumplir con las obligaciones derivadas de los tributos objeto del mismo⁸³. Lo que sucede es que dichas obligaciones, desde la entrada en vigor del RDL 12/2012, se pudieron cumplir de dos formas⁸⁴:

- Mediante la “regularización tradicional”, es decir, la presentación de una declaración extemporánea; que es el mecanismo previsto con carácter general en el ordenamiento jurídico y que implicaría el pago de intereses⁸⁵ y recargos⁸⁶.

82 MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012”. En: Javier MARTÍN FERNÁNDEZ. *La amnistía fiscal*. 1ª edición. Valencia: editorial Tirant lo Blanch, 2012. Págs. 41 a 89.

83 *Ibidem*.

84 Es cierto que no existió la obligación de acogerse a la amnistía fiscal, pero sí era obligatorio regularizar adecuada y legalmente los tributos objeto de la misma; entendiéndose que la voluntariedad de la medida era referida a la posibilidad de poder regularizar dichos tributos a través del procedimiento ordinario de la LGT o del nuevo gravamen especial.

85 Artículo 26 LGT: “1. El interés de demora es una prestación accesorias que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente”.

86 Artículo 27 LGT: “1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado”.

- Mediante el pago del gravamen especial; al que se le atribuye el carácter de tributo, de obligación tributaria especial y accesorio, la cual puede afirmarse que tiene su propio hecho imponible: ser titular de bienes o derechos que no se corresponden con las rentas declaradas en el IRPF, IS y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR).

Se puede afirmar, de acuerdo con la opinión de Martín Fernández⁸⁷, que la amnistía del RDL 12/2012 se ha articulado mediante la adopción de la categoría civil de las obligaciones alternativas por parte del Derecho tributario; añadiendo a la obligación principal, que hasta entonces era la única, una prestación alternativa.

En este caso, el deudor debía cumplir por completo una de estas obligaciones⁸⁸ y solamente una, quedando a su elección cuál de ellas deseaba realizar⁸⁹. Es decir, la amnistía fiscal no excluyó la aplicación de la “regularización tradicional” u ordinaria⁹⁰, pudiendo resultar una opción tributaria lícita acogerse a la misma cuando la renta a pagar sea inferior al 10% que supone el gravamen especial.

Pero esta facultad tenía un límite, y es que podía suceder que sólo una de las obligaciones alternativas sea realizable a causa de circunstancias sobrevenidas⁹¹; como en el caso del gravamen especial, al que sólo pudo acudir el deudor dentro de un determinado plazo⁹² y siempre que la Administración no hubiese iniciado un procedimiento de comprobación en relación con las prestaciones originarias.

Por otra parte, en el caso de haberse devengado impuestos no acogidos en el ámbito de tal amnistía fiscal, se habrían de regularizar obligatoriamente según las disposiciones generales ordinarias.

Por último, en cuanto a las características, se puede decir que es un gravamen directo, personal, objetivo y proporcional que afecta a unos concretos impuestos⁹³; cuyo objeto

87 MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012”. Op. cit. Págs. 41 a 89.

88 Artículo 1.131 CC: “El obligado alternativamente a diversas prestaciones debe cumplir por completo una de éstas. El acreedor no puede ser compelido a recibir parte de una y parte de otra”.

89 Artículo 1.132 CC: “La elección corresponde al deudor, a menos que expresamente se hubiese concedido al acreedor. El deudor no tendrá derecho a elegir las prestaciones imposibles, ilícitas o que no hubiesen podido ser objeto de la obligación”.

90 SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”. Op. cit. Págs 95 a 117.

91 Artículo 1.134 CC: “El deudor perderá el derecho de elección cuando de las prestaciones a que alternativamente estuviere obligado, sólo una fuere realizable”.

92 Debe presentarse antes del 30 de noviembre de 2012 y los bienes y derechos a regularizar deben ser anteriores a 31 de diciembre de 2010.

93 En este aspecto, los impugnantes de su inconstitucionalidad afirman que el contenido de la norma revela la estructura de un nuevo gravamen temporal, personal, directo, de sujeción voluntaria y

es un patrimonio oculto integrado por bienes y derechos. No se grava renta, aunque se ubique en impuestos cuyo fin principal es ésta, sino la titularidad de un patrimonio sobre la base de que tuvo su origen en una renta no declarada⁹⁴.

3.2.b.- Tributos objeto de regularización

Fueron objeto de regularización a través de la Declaración Tributaria Especial (en adelante, DTE) los siguientes tributos: el IRPF, el IS y el IRNR⁹⁵; sin tener efecto alguno en relación con otros impuestos distintos⁹⁶. Por ello, es preciso demostrar el origen de las rentas⁹⁷, y si debido a la declaración se manifestasen deudas provenientes de tributos que no son objeto de regularización⁹⁸, se debería presentar conjuntamente declaraciones complementarias para evitar la imposición de sanciones, pero que conllevarían los recargos previstos en el 27 LGT.

3.2.c.- ¿Quiénes se pueden acoger?

Sólo pudieron presentar la DTE los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR titulares de los bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas.

Con carácter general, tienen la consideración de titulares quienes ostenten la titularidad jurídica de los bienes o derechos objeto de la declaración. No obstante, cuando el titular jurídico no resida en España y no coincida con el real, se le podrá considerar titular real siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con

alternativo al IRPF, IS e IRNR. Como estos tres impuestos son básicos en el sistema tributario, dicha figura no puede establecerse mediante Decreto-Ley.

94 SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”. Op. cit. Págs 95 a 117.

95 Así lo establecen los siguientes artículos:

Punto 1 de la DARDL 12/2012: “Los contribuyentes del IRPF, IS o IRNR que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración (...)”.

Artículo 2.1 Orden HAP/1182/2012: “Podrán presentar la DTE los contribuyentes del IRPF, del IS o del IRNR que sean titulares de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 3 de esta Orden”.

Artículo 6.1 Orden HAP/1182/2012: “Las personas o entidades que presenten la DTE y realicen el ingreso correspondiente regularizarán su situación tributaria respecto del IRPF, IS o IRNR (...)”.

96 Artículo 6.2 Orden HAP/1182/2012: “La presentación de la declaración especial y la realización del ingreso correspondiente no tendrá efecto alguno en relación con otros impuestos distintos de los citados en el apartado anterior”.

97 Artículo 3.3 Orden HAP/1182/2012: “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, 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 período impositivo a que se refiere el apartado anterior, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración”.

98 El punto 8 IDGT de 27 de junio de 2012 menciona concretamente el IVA, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y el Impuesto sobre el Patrimonio.

anterioridad a 31 de diciembre de 2013.

Por otra parte, se consideran titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos⁹⁹. Ahora bien, para ello es necesario que el titular real llegue a ostentar la titularidad jurídica del bien o derecho antes de 31 de diciembre de 2013¹⁰⁰.

En caso de pluralidad de titulares respecto de unos mismos bienes, se deberá presentar por cada uno de ellos la DTE en proporción a su cuota de participación; siempre que el valor de la cuota respectiva corresponda a rentas no declaradas en los impuestos que gravan la renta por el cotitular del bien o derecho¹⁰¹. Sin embargo, de acuerdo con Iglesias Casais y González Méndez¹⁰², entendemos que la DGT abandona incomprensiblemente el criterio de la titularidad del elemento patrimonial y recurre a los criterios fijados en la normativa reguladora del IRPF para la individualización de rentas¹⁰³.

En caso de fallecimiento del titular, la DGT considera posible que sean los herederos quienes presenten la declaración para regularizar la situación tributaria del causante en relación con las rentas dejadas de declarar que correspondía al difunto; siempre que fueran obtenidas con anterioridad al fallecimiento¹⁰⁴ y se trate de elementos patrimoniales adquiridos antes del 31 de diciembre de 2010. A este respecto y de acuerdo otra vez con Iglesias Casais y González Méndez, los bienes o derechos del contribuyente fallecido deben integrarse en el patrimonio de sus herederos, de manera

99 Ello a tenor del artículo 2.2 Orden HAP/1182/2012.

100 El IDGT de 27 de junio e3 2012 nos ofrece un ejemplo a este respecto: una persona física residente en España que, a través de una sociedad residente en el extranjero, sea titular real de un inmueble, la persona física residente podrá presentar la DTE, entendiéndose regularizada su situación tributaria en los términos previstos en el 6 Orden HAP/1182/2012, a condición de que adquiera la titularidad jurídica del inmueble antes de 31 de diciembre de 2013.

101 El punto 2 del IDGT de 27 de junio de 2012 da respuesta a la problemática jurídica de la pluralidad de titulares.

102 IGLESIAS CASAIS, José Manuel. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La evasión fiscal y su "amnistía". La justicia tributaria en un contexto de crisis económica*. Universidad de Santiago de Compostela.

103 Ello se aprecia cuando declara que en los casos de matrimonio en régimen de gananciales, podrá presentar la DTE como titular único el cónyuge que de conformidad con estos criterios hubiera obtenido las rentas no declaradas que acabaron materializándose en los activos que se afloran en la declaración. Si fuera realmente una regularización del patrimonio oculto del contribuyente y no de su situación tributaria a efectos del IRPF, habría de atenderse en nuestra opinión únicamente a la titularidad a efectos civiles.

104 Distinto es el trato que la DGT da a las rentas no declaradas generadas con posterioridad al fallecimiento y materializadas en bienes o derechos adquiridos antes del 31 de diciembre de 2010, que deberán ser regularizadas directamente por el heredero titular de tales bienes.

que como titulares de unos bienes o derechos que no han adquirido con rentas que ellos hayan dejado de declarar en sus autoliquidaciones del IRPF, no deberían acogerse a esta medida.

3.3.- Bienes y derechos objeto de regularización

3.3.a.- ¿Qué bienes y derechos son objeto de regularización?

Pudo ser objeto de la DTE cualquier bien o derecho cuya titularidad se hubiese adquirido con rentas antes del 31 de diciembre de 2010 que debiendo declararse en el IRPF, IS o IRNR no fueron objeto de declaración. Exceptuándose de esta regla el supuesto en que el período impositivo del declarante no coincida con el año natural¹⁰⁵, en cuyo caso la titularidad debería haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012¹⁰⁶, fecha de entrada en vigor del RDL 12/2012.

Dicho esto, no pudieron ser objeto de declaración:

- Impuestos diferentes al IRPF, IS e IRNR.
- Los bienes que hubiesen sido objeto de reinversión, es decir, cuando el importe de la transmisión del bien originariamente adquirido se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración.
- Los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010, o de fecha de finalización del período impositivo, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración¹⁰⁷.
- Asimismo, las rentas no declaradas consumidas (rentas con las que nunca se

105 Caso que podría plantearse, por ejemplo, en sujetos pasivos del IS.

106 Artículo 3.2 Orden HAP/1182/2012: “La titularidad de los bienes o derechos objeto de declaración deberá haberse adquirido por el declarante en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, salvo que el período impositivo del declarante no coincida con el año natural, en cuyo caso la titularidad deberá haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012”.

107 Es posible que la Administración tributaria exija la acreditación del origen de los bienes y derechos. La investigación acerca de las rentas que han permitido su compra puede poner de manifiesto deudas no declaradas por el IP, el ISD o la imposición indirecta; pues son tributos que no se encuentran amparados por el proceso de regularización.

adquirieron bienes o derechos), beneficios fiscales incorrectamente disfrutados (deducciones o bonificaciones), minoración de bases imponibles incorrectas (como amortizaciones o deterioros excesivos desde el punto de vista fiscal) e imputación de rentas (inmobiliarias, en transparencia fiscal internacional o de IIC constituidas en paraísos fiscales).

Por último, es de mencionar que compartiendo la opinión de Iglesias Casais y González Méndez¹⁰⁸, es probable que buena parte de los activos que se beneficiaron de esta amnistía tengan un dudoso origen: el fraude o evasión fiscal, la economía sumergida, el dinero negro procedente de la especulación inmobiliaria o de la corrupción política. Por ello, su afloramiento a través de la declaración podría tener implicaciones respecto de la normativa vigente en materia de prevención del blanqueo de capitales¹⁰⁹.

Siguiendo esta línea, se reservó a la Administración tributaria la potestad de identificar los bienes o derechos objeto de la amnistía, debiendo incorporar los acogidos a la misma la información necesaria y acreditar la titularidad y fecha de adquisición de los mismos mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

3.3.b.- El caso de la transformación de bienes

Existe la posibilidad de que el 31 de diciembre de 2010 el contribuyente tenga un bien (C) no declarado que procede de otro bien distinto (B) no declarado, que a su vez procede de otro bien (A) que corresponde a rentas no declaradas; planteándose si la declaración se debe presentar por todos los bienes o sólo por uno de ellos.

A este respecto, establece la normativa que no podrán ser objeto de declaración los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes del 31 de diciembre de 2010, o de la fecha de finalización del periodo impositivo, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración.

Conforme a lo anterior, para evitar una doble imposición y que la declaración sea

108 IGLESIAS CASAI, José Manuel. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La evasión fiscal y su "amnistía". La justicia tributaria en un contexto de crisis económica*. Universidad de Santiago de Compostela.

109 De ahí que la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera del Ministerio de Economía y Competitividad tuviera que aclarar en una Comunicación de fecha 11 de mayo de 2012 que "la DTE (...) no constituye título justificativo de origen de los fondos ni regulariza ni legitima potenciales actividades ilícitas. Por todo ello, los sujetos deberán aplicar estrictamente las medidas de diligencia debida establecidas en los artículos 3 a 16 de la Ley 10/2010, incluida la identificación del titular real e los bienes o derechos declarados, la determinación de su origen y la aplicación, en su caso, de medidas reforzadas en aquellas situaciones que por su propia naturaleza puedan presentar un riesgo más elevado de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo".

completa respecto de las rentas correspondientes a los citados bienes, deberá declararse el último bien; es decir, el que se encuentre en el patrimonio del contribuyente a fecha 31 de diciembre de 2010 (bien C). En este caso se entiende que la amnistía alcanza a las rentas no declaradas que corresponden a la adquisición del primer bien (A), a las rentas no declaradas generadas por la transmisión de este bien y a las rentas no declaradas generadas por la transmisión del siguiente bien (B); siempre que el importe de la venta se reinvierta en la adquisición del último bien (C)¹¹⁰.

Ejemplo en el caso de venta con ganancia:

Un bien (A) se obtiene el 1 de enero de 2008 por 100.000€ procedentes de rentas no declaradas; y se vende el 1 de enero de 2009 por 120.000€ que se destinan a adquirir otro bien (B) que se mantiene en el patrimonio a 31 de diciembre de 2010.

En la declaración tributaria especial se declaran 120.000€.

Así, se entiende regularizada una renta no declarada de 100.000€ que corresponde con la adquisición del bien A y una renta no declarada de 20.000€ derivada de la transmisión del mismo bien.

Ejemplo en el caso de venta con pérdidas:

Un bien (A) se adquiere el 1 de enero de 2008 por 100.000€ procedentes de rentas no declaradas; y se vende el 1 de enero de 2009 por 80.000€ que se destinan a adquirir el bien B que se mantiene en el patrimonio a 31 de diciembre de 2010.

En la declaración tributaria especial se declaran 80.000€.

Así, se entiende regularizada una renta no declarada de 100.000€ que corresponde a la adquisición del bien A y una renta negativa no declarada de 20.000€ derivada de la transmisión del mismo bien.

Cuando la transmisión de un primer bien adquirido con rentas no declaradas hubiera originado una pluralidad de inversiones y desinversiones en distintos bienes¹¹¹, el criterio señalado anteriormente resultará igualmente de aplicación.

En estos casos, la declaración del valor de adquisición de los bienes existentes a 31 de diciembre de 2010 comportará la regularización de las rentas no declaradas del primer bien, así como de las rentas no declaradas que se hubieran generado por cada una de las

¹¹⁰ El punto 7 del IDGT de 27 de junio de 2012 ofrece una regulación con ejemplos al respecto al hablar de “transformaciones sucesivas de un único bien”.

¹¹¹ Como ocurre, por ejemplo, en cartera de valores con multitud de operaciones de compraventa.

transmisiones realizadas con anterioridad a esa fecha; siempre que el importe obtenido en las sucesivas transmisiones hubiera sido objeto de reinversión¹¹².

Ejemplo:

Se adquieren unas acciones (1) el 1 de enero de 2008 por 100.000€ procedentes de rentas no declaradas; y se venden el 1 de enero de 2009 por 120.000€ que se destinan a adquirir otras acciones (2, 3 y 4). Estas últimas se venden en diferentes momentos, con lo cual da lugar a distintas rentas positivas y negativas; destinándose el importe de cada transmisión a adquirir nuevas acciones sucesivamente.

A 31 de diciembre de 2010 la cartera de valores se compone de nuevas acciones (5, 6 y 7) con un valor de adquisición de 40.000€, 50.000€ y 60.000€ respectivamente.

En la declaración tributaria especial se declaran 150.000€.

Así, se entiende regularizada una renta positiva no declarada de 100.000€ que corresponde a la adquisición originaria, así como la totalidad de las rentas positivas y negativas generadas por las sucesivas transmisiones (50.000€).

3.3.c.- El caso de los bienes y derechos adquiridos en ejercicio prescrito

Para acogerse a la amnistía, el contribuyente debía declarar la totalidad los bienes o derechos de los que era titular que no se correspondían con las rentas declaradas. Ahora bien, si el contribuyente podía acreditar que la titularidad de los bienes o derechos correspondía a ejercicios prescritos, podría declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad correspondiese a ejercicios no prescritos¹¹³, por lo que los contribuyentes que se incorporen a la amnistía no optarían, antes del 30 de noviembre de 2012, por la regularización “tradicional” o prestación originaria¹¹⁴.

Por otro lado, en el caso de cuentas bancarias, puede suceder que se efectuasen en ejercicios no prescritos nuevas imposiciones y retiradas de fondos de la misma. En este caso no se puede entender que la totalidad del saldo de la cuenta al finalizar el último

112 El punto 7 del IDGT de 27 de junio de 2012 ofrece una regulación con ejemplos al respecto al hablar de “transformación de una pluralidad de bienes”.

113 De esta forma, si un obligado tributario ingresó en un ejercicio prescrito 500.000€ en una cuenta bancaria procedente de rentas no declaradas y posteriormente ingresó en un ejercicio no prescrito 300.000€ de otra renta no declarada, podrá declarar la parte del saldo de dicha cuenta bancaria que se corresponde con ejercicios no prescritos (en este caso, 300.000€).

114 Véase el punto 4 del IDGT de 27 de junio relativo a la “posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente. Análisis del caso concreto de las cantidades depositadas en entidades de crédito”.

ejercicio prescrito se encuentre incorporado en el saldo de la misma a 31 de diciembre de 2010, teniendo en cuenta que las retiradas de fondos efectuadas en ejercicios no prescritos minoran el saldo procedente de ejercicios prescritos¹¹⁵.

3.3.d.- Declaración de dinero en efectivo

A estos efectos, el dinero en efectivo se comprende dentro de los bienes o derechos de los que un contribuyente puede ser titular; pudiendo declararlo siempre que no se articulen con las rentas declaradas en los impuestos del IRPF, IS e IRNR.

En cuanto a la verificación de la titularidad, con carácter general se puede acreditar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho¹¹⁶. Sin embargo, tratándose de dinero en efectivo, era 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). Eso sí, siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración, fuese depositado en una cuenta bancaria cuya titularidad jurídica corresponda al declarante; abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la UE 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.

3.4.- Ingreso y cuantía

3.4.a.- Importe a declarar por cada bien o derecho

El apartado segundo de la DARDL 12/2012 establece que los obligados tributarios 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 apartado anterior, el

115 De esta manera, en el caso de una cuenta cuyo saldo en el último ejercicio prescrito era de 500.000€ y en la que en 2009 se ha ingresado una renta no declarada de 300.000€ y posteriormente se ha efectuado una retirada de fondos para fines particulares por importe de 100.000€; el contribuyente podrá declarar la parte del saldo de la misma que se corresponda con ejercicios no prescritos (en este caso, 300.000€, ya que se entiende que 400.000€ del saldo final proceden de ejercicios prescritos).

116 Artículo 3.4 Orden HAP/1182/2012: “La titularidad de los bienes o derechos, así como su fecha de adquisición, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho”.

porcentaje del 10%. Esto es desarrollado por la Orden HAP/1182/2012, que establece que dicho importe será:

- Con carácter general: el valor de adquisición de los bienes o derechos regularizados. Ahora bien, en el caso de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, se deben declarar por la parte del valor de adquisición que corresponda con rentas no declaradas.
- Tratándose de cantidades depositadas en cuentas abiertas al crédito bancario o crediticio: el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 (o en la fecha de finalización del periodo impositivo cuyo plazo de presentación hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012 si no coincide con el año natural), quedando incluido en ese saldo los rendimientos generados por la cuenta y materializados en la misma¹¹⁷. No obstante, podrá declararse el importe total del saldo de una fecha anterior cuando sea superior, siempre que la diferencia entre ambos importes no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración¹¹⁸.
- Tratándose de cantidades de dinero en efectivo: se valorarán por el importe que se deposite en una entidad de crédito con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial.

3.4.b.- Cuantía a ingresar

La cuantía a ingresar es el 10% del importe a declarar, teniendo la consideración de cuota en los tributos afectados por la amnistía¹¹⁹. Aunque en un principio esta calificación parece que contradice la prohibición de considerar la declaración como la

117 De esta manera, en el supuesto de un obligado tributario que ingresa en una cuenta en una entidad de crédito extranjera 5.000.000€ procedentes de una venta no declarada y que a 31 de diciembre de 2010 tiene un saldo de 5.500.000€ (consecuencia de la percepción de unos intereses de 500.000€), deberá presentar la declaración tributaria especial por dicho importe (5.500.000€). La amnistía alcanzará a las rentas no declaradas originariamente (5.000.000€) y a los rendimientos materializados en la cuenta (500.000€).

118 Así, si se produjera una retirada de fondos de dicha cuenta con posterioridad a la percepción de los intereses por importe de 300.000€, el saldo a 31 de diciembre de 2010 sería de 5.200.000€. En este caso, el contribuyente podrá presentar la declaración tributaria especial por el saldo anterior superior (el previo a la retirada de fondos) por importe de 5.500.000€, entendiéndose regularizadas en este supuesto igualmente la totalidad de las rentas no declaradas).

119 Artículo 5 Orden HAP/1182/2012: “La cuantía a ingresar será el 10 por ciento del importe que resulte de lo establecido en el artículo 4.

Sin perjuicio de lo señalado en el artículo 1, la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota del IRPF, del IS o del IRNR, según proceda.

Sobre la cuantía ingresada no serán exigibles sanciones, intereses ni recargos”.

autoliquidación de una obligación tributaria determinada, no es así si consideramos que la atribución del carácter de cuota por estos impuestos personales es genérica¹²⁰.

Además, sobre la cuantía ingresada no son exigibles sanciones, intereses ni recargos; y ello por su carácter voluntario.

3.4.c.- Plazo

El ámbito temporal para acogerse a la amnistía del RDL 12/2012 implicaba que se debía presentar la autoliquidación con anterioridad a 30 de noviembre de 2012¹²¹ y que sólo alcanzaba a elementos patrimoniales adquiridos por el contribuyente con anterioridad a 31 de diciembre de 2010. De acuerdo con Iglesias Casais y González Méndez¹²², la razón de esta limitación temporal era configurar a la DTE como una posibilidad de regularización excepcional y acentuar su efecto de “última llamada”.

Es importante mencionar, en este sentido, que la regularización sólo fue válida en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido antes de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos. A este respecto, surgió la duda de si podría resultar válida la regularización realizada si se ha iniciado un procedimiento distinto del de comprobación e investigación o si, por el contrario, el inicio de cualquier procedimiento la excluye¹²³.

Por otra parte, la Orden HAP/1182/2012 previó la posibilidad de que el contribuyente, siempre dentro del plazo para acogerse a la amnistía, presentase una declaración original y luego una o varias complementarias¹²⁴. Además, compartiendo la opinión de Martín Fernández¹²⁵, se entiende que la exclusión de la imposición de recargos se aplica

120 La declaración va dirigida a liquidar la propia prestación alternativa que constituye el gravamen del 10%, pero no las otras prestaciones preexistentes que se presentan con carácter disyuntivo.

121 Según el punto 5 de la DARDL 12/2012 “(...) el plazo para la presentación y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012”.

122 IGLESIAS CASAIS, José Manuel. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La evasión fiscal y su “amnistía”*. *La justicia tributaria en un contexto de crisis económica*. Universidad de Santiago de Compostela.

123 ANEIRO PEREIRA, Jaime. *La amnistía fiscal de 2012 y otras medidas que pretenden atraer capitales españoles en el exterior*. Universidad de Vigo.

124 De acuerdo con el punto 15 del IDGT de 17 de junio de 2012: “el modelo 750 de declaración e ingreso de la DTE contiene una casilla referente a la presentación de declaraciones complementarias. Por ello, el contribuyente que presente una DTE puede presentar una declaración complementaria de la misma antes del 30 de noviembre de 2012 incluyendo nuevos bienes o derechos.

125 MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012”. Op. cit. Págs. 41 a 89.

también a estas declaraciones complementarias presentadas dentro de plazo.

3.4.d.- Gravamen específico del 8%

El RDL 12/2012 añadió al RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IS¹²⁶, una DA decimoquinta que regula un gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. A este respecto, siguiendo la opinión de Aneiros Pereira, cabría plantearse también la posible inconstitucionalidad de este gravamen, al igual que el gravamen del 10%¹²⁷.

Con este gravamen, las entidades no beneficiadas por la exención prevista para los dividendos y rentas de fuente extranjera por estar en un país de reducida tributación, fueron estimuladas para repatriar fondos con una tributación reducida¹²⁸. El supuesto de hecho al que se le aplicó el gravamen es los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en España en las que la entidad residente en territorio español posea al menos un 5% del capital y que los beneficios procediesen de la realización de actividades empresariales en el extranjero por parte de la no residente; lo que excluye, en opinión de Aneiros Pereira¹²⁹, a las “sociedades pantalla” de la aplicación de este gravamen especial, salvo que ejerzan una actividad profesional.

Por último, si el contribuyente optó por la aplicación de este gravamen del 8%, los beneficios de la sociedad no se integraron en la base imponible del IS, sino que fueron objeto de este gravamen especial¹³⁰; realizando la autoliquidación del mismo en los 25 días siguientes al del reconocimiento del dividendo o al de la transmisión de la participación.

126 España. Real Decreto-Ley 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. BOE [en línea], núm. 61, de 11 de marzo de 2004. Referencia BOE-A-2004-4456. Disponible en www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456

127 ANEIROS PEREIRA, Jaime. *La amnistía fiscal de 2012 y otras medidas que pretenden atraer capitales españoles en el exterior*. Universidad de Vigo.

128 Se trata de repatriar dinero de paraísos fiscales, dividendos o plusvalías de sociedades extranjeras con un coste fiscal reducido que hagan atractivo este gravamen y los defraudadores vean en él una oportunidad para regularizar su situación a un bajo coste.

129 ANEIROS PEREIRA, Jaime. *La amnistía fiscal de 2012 y otras medidas que pretenden atraer capitales españoles en el exterior*. Universidad de Vigo.

130 Se trata de una opción fiscal para los sujetos que posean una participación en el capital o fondos propios de entidades residentes en el extranjero; que no sean meras sociedades de cartera, sino que realicen actividades empresariales y no estén gravadas por un impuesto sobre beneficios (o que, estándolo, no exista un Convenio para evitar la doble imposición).

3.4.e.- Regularización fuera de plazo

Finalizado el plazo para acogerse a la amnistía fiscal, los contribuyentes que descartaron la misma, pudieron regularizar su patrimonio no declarado situado en el extranjero mediante el procedimiento ordinario del artículo 27 LGT; presentando declaraciones complementarias de forma voluntaria antes de que actuase la Administración tributaria y, en todo caso, con anterioridad al 30 de abril de 2013¹³¹. Para ello se debía presentar el modelo 720, siempre que los elementos patrimoniales se encontrasen valorados en una cantidad superior a los 50.000€.

Si la regularización era voluntaria, completa y correcta, y se ingresaba la totalidad de la deuda tributaria; no es posible condenar al contribuyente por delito fiscal¹³².

3.5.- Procedimiento

3.5.a.- Modelo de autoliquidación y relación de bienes

La autoliquidación se realizaba a través del modelo 750 y la relación de bienes a través del modelo D-750¹³³. Ambos estaban disponibles exclusivamente en formato electrónico y su presentación e ingreso se realizaba por vía telemática.

3.5.b.- Condiciones para su presentación

La presentación de la documentación para acogerse a la amnistía fiscal se podía llevar a cabo por el propio declarante o por un tercero que actuase bajo su representación¹³⁴. Además, estaba sujeta a determinadas condiciones¹³⁵:

- El declarante debía de disponer de un Número de Identificación Fiscal (en

131 VELASCO, Sonia. RAGUÉ, Javier. *Regularización fiscal: ¿límite el 30 de abril?* [en línea]. Madrid: El Economista, 19 de febrero de 2013. [consultado el 18 de mayo de 2015]. Disponible en www.economista.es/firmas/noticias/4613722/02/13/Regularizacion-fiscallimite.30.de.abril.html

132 VELASCO, Sonia. RAGUÉS, Javier. “Regularizar después de la amnistía fiscal”. *Asesoramiento jurídico y consultoría empresarial – La Vanguardia*. Diciembre de 2012, pág. 3.

133 A tenor del artículo 8.1 Orden HAP/1182/2012.

134 Ello establece los artículos 79 a 81 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; así como en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos.

135 A tenor del artículo 9 Orden HAP/1182/2012.

adelante NIF) y estar identificado en el Censo de Obligados Tributarios previamente a la presentación del modelo de autoliquidación.

- El declarante o la persona autorizada debía tener instalado en el navegador un certificado electrónico X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (en adelante, FNMT) o cualquier otro admitido por la AEAT¹³⁶.
- El modelo 750¹³⁷ debía ser cumplimentado y transmitir los datos del formulario de manera telemática en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso.

3.5.c.- Procedimiento

El procedimiento a seguir para la presentación telemática fue el siguiente¹³⁸:

- El declarante o autorizado se ponía en contacto con la entidad de crédito que actuaba como colaboradora en la gestión recaudatoria por vía telemática, de forma directa o a través de la Agencia Tributaria, para efectuar el ingreso correspondiente y facilitar los datos necesarios¹³⁹.
- La entidad colaboradora, realizado el ingreso, asignaba un Número de Referencia Completo (en adelante, NRC) generado informáticamente; a la vez que remitía un recibo que contenía los datos anteriores.
- El declarante o autorizado, realizada la operación anterior, se conectaría a través de Internet con la sede electrónica de la Agencia Tributaria para seleccionar la declaración a transmitir (modelo 750) e introducir el NRC suministrado por la entidad colaboradora.
- A continuación procedía a transmitir la declaración con la firma electrónica generada al seleccionar el certificado previamente instalado en el navegador.
- Si la declaración era aceptada, la Agencia Tributaria le mostraba en pantalla los datos de la declaración con resultado a ingresar, validados con un Código Seguro

136 España. Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la AEAT. BOE [en línea], núm. 116, de 15 de mayo de 2003, págs. 18778 a 18780. Referencia BOE-A-2003-9802. Disponible en www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-9802

137 Disponible en la sede electrónica de la AEAT en Internet: www.agenciatributaria.gob.es

138 A tenor del artículo 10 Orden HAP/1182/2012.

139 Establecidos en el artículo 10.1.a Orden HAP/1182/2012, eran: NIF del declarante (9 caracteres), ejercicio fiscal (12= 2 últimos dígitos del año de presentación), periodo (2 caracteres: 0A), documento de ingreso (DTE: modelo 750), tipo de liquidación (I: Ingreso) e importe a ingresar (deberá ser mayor que 0 y expresado en euros).

de Verificación (en adelante, CDV) de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación.

- Si la presentación era rechazada, se mostraría en pantalla un mensaje con la descripción de los errores detectados, debiéndose proceder a subsanar los mismos en el formulario de entrada o repetir la presentación.
- Por último, el declarante o autorizado debería conservar la declaración aceptada y el documento de ingreso debidamente validados con el correspondiente CSV.

3.6.- La DTE

3.6.a.- Naturaleza jurídica

El artículo 1 de la Orden HAP/1182/2012, titulado “Naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial”, establece que según lo dispuesto en el artículo 119 LGT¹⁴⁰ la misma se configura como una declaración tributaria cuya presentación no tiene por finalidad practicar una liquidación tributaria de las que regula dicha Ley, aclarando que participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias del 120 LGT¹⁴¹ sin que la misma se entienda conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad. Por ende, es una declaración tributaria, con la especialidad de que su presentación no supone que la Administración tributaria deba iniciar un procedimiento de liquidación en relación con la misma¹⁴².

Dicho esto, a pesar de que la normativa establece que la DTE no tiene naturaleza de autoliquidación, entendiendo que la misma debería ser considerada como un gravamen especial; ha surgido una división doctrinal al respecto.

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

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

141 “1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda”.

142 Véase el punto 17 del IDGT de 27 de junio de 2012 en cuanto a “posibilidad de efectuar una comprobación aislada por la Administración tributaria de la propia DTE”.

Entre quienes se posicionan a favor de entenderla como un gravamen especial, se encuentra Martín Fernández¹⁴³. Su argumentación radica en la idea de que la misma no se refería a un período impositivo concreto, sino que pretende regularizar activos que habían sido adquiridos con rentas no declaradas, por cualquiera de los impuestos sobre la renta personal y en los períodos impositivos anteriores; en definitiva, que su presentación no suponía que la Administración tributaria tuviera que iniciar un procedimiento de liquidación en relación con la misma.

En el sentido opuesto, Joan Iglesias Capellas¹⁴⁴ se inclina por considerarla como una declaración tributaria “ad hoc”; es decir, que a través de ella el contribuyente reconoce ser titular de bienes o derechos que proceden de rentas no declaradas en períodos impositivos anteriores, aplicando un porcentaje para obtener el importe a ingresar a la Hacienda Pública. El autor se inclina por incluir la figura dentro de las autoliquidaciones porque no sólo contiene hechos relevantes para la aplicación de los tributos, sino que contiene una magnitud económica equivalente a una base imponible, sobre la que se aplica una alícuota proporcional de la que resulta una cantidad a ingresar por el contribuyente. Dicha autoliquidación, concluye, se configura “ex novo”, puesto que se superpone sin sustituir a las declaraciones no presentadas en su día y produce los mismos efectos en materia de responsabilidad por acto ilícito que la autoliquidación extemporánea sin mediar requerimiento previo de la Administración Tributaria.

Por último, Falcón y Tella¹⁴⁵ y Iglesias Casais y González Méndez¹⁴⁶ exponen que la amnistía del RDL 12/2012 permite al sujeto autoliquidar voluntaria y extemporáneamente un impuesto sobre la renta, sin necesidad de declarar el verdadero importe y naturaleza de las rentas que hasta ese momento mantuvo ocultas (y es que le basta con aplicar una presunción de equivalencia del importe de la renta con el del valor de los bienes aflorados) aplicando un tipo impositivo inferior al correspondiente (10%).

143 MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012”. Op. cit. Págs. 41 a 89.

144 IGLESIAS CAPELLAS, Joan. “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el RDL 12/2012, de 30 de marzo”. *Estudios financieros. Revista de contabilidad*. 2012, núm. 350, págs. 18 a 20.

145 FALCÓN y TELLA, Ramón. “De nuevo sobre la declaración especial prevista en el Decreto-Ley 12/2012: la regularización del dinero en efectivo”. *Quincena Fiscal*. 2012, núm. 13, págs. 11 a 17.

146 IGLESIAS CASAIS, José Manuel. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La evasión fiscal y su “amnistía”*. *La justicia tributaria en un contexto de crisis económica*. Universidad de Santiago de Compostela.

3.6.b.- ¿Puede ser objeto de comprobación?

Teniendo en cuenta la dualidad de opiniones existentes en cuanto a la naturaleza jurídica de la DTE, resulta una cuestión controvertida si puede ser objeto de comprobación o no. A este respecto, los partidarios de considerarla un gravamen especial entienden que no existe tal posibilidad, mientras que los que se inclinan en favor de su naturaleza de autoliquidación entienden que la Administración tributaria sí tendría dicha potestad.

Inclinándonos por la opción de considerar la DTE como un gravamen especial, estableciendo esto la normativa aplicada en referencia a la amnistía fiscal, queda justificado que la Administración no pueda realizar una comprobación aislada de dicha declaración. Ello es lógico, pues al tratarse de prestaciones alternativas, resulta imposible verificar la regularidad de la situación tributaria del contribuyente mediante la inspección separada de la prestación elegida por el deudor; siendo necesario para ello realizar una comprobación completa de la obligación, cuantificando su importe originario y verificar si la prestación elegida constituye efectivamente una prestación alternativa e íntegra de aquella¹⁴⁷.

Por último, establece el IDGT de 17 de junio de 2012¹⁴⁸ que no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria, ni tan siquiera de carácter informativo; sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria, la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado.

3.6.c.- Carácter reservado de los datos

Los datos consignados en la DTE tienen el mismo carácter reservado que el resto de la información tributaria¹⁴⁹. Ahora bien, como con la presentación de ésta no se pueden regularizar otros impuestos (IVA, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto

147 MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012”. Op. cit. Págs. 41 a 89.

148 Véase el punto 17 del IDGT de 27 de junio de 2012 en cuanto a “posibilidad de efectuar una comprobación aislada por la Administración tributaria de la propia DTE”.

149 Artículo 7 Orden HAP/1182/2012: “Conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, los datos relativos a la declaración tributaria especial obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado”.

sobre el Patrimonio...), a través de los datos así obtenidos la Administración tributaria, si realiza sobre los mismos actividades de comprobación e investigación, se encontrará con evidencias de otros impuestos que dichos sujetos no hayan pagado¹⁵⁰ o detectará situaciones que no permitan presentar la Declaración¹⁵¹.

3.6.d.- La documentación

El punto 2 de la DARDL 12/2012 expone que junto con la declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los bienes y derechos. Además, el artículo 9.5 de la Orden HAP/1182/2012 establece que el contribuyente podrá presentar por vía telemática la documentación adicional que estime conveniente para respaldar los datos de las diferentes partidas de la declaración.

Aunque a simple vista parece que ambas normas se contradicen, siguiendo la opinión de Martín Fernández¹⁵², resulta que éstas se refieren a cuestiones diversas. El RDL 12/2012 habla de información que permita la identificación de los activos (por ejemplo: la identidad de la entidad bancaria), mientras que la Orden HAP/1182/2012 habla de documentación adicional (por ejemplo: un certificado bancario).

3.6.e.- Posibilidad de declaraciones complementarias

En este punto, el Modelo 750 de declaración e ingreso de la declaración tributaria especial contiene una casilla referente a la presentación de declaraciones complementarias. Por ello, el contribuyente puede presentar una declaración complementaria de la misma antes del 30 de noviembre de 2012 incluyendo nuevos bienes o derechos¹⁵³.

150 Pensemos en el caso de un contribuyente del IRPF que ejerce una actividad económica y que se acoge a esta vía de regularización. La DTE constituye una evidencia clara de que, en la medida en que se declara titular de un patrimonio adquirido con rentas no declaradas derivadas de su actividad profesional, ha de existir un montante de operaciones sujetas a IVA ocultadas a la Administración tributaria y sería necesario verificar que este contribuyente, paralelamente a la regularización de su IRPF vía DTE, ha procedido a actualizar su situación respecto del IVA a través de la presentación de las correspondientes declaraciones complementarias de este impuesto.

151 Por ejemplo, porque se afloren bienes que no tienen origen en rentas dejadas de declarar a efectos del IRPF, IS e IRNR.

152 MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012”. Op. cit. Págs. 41 a 89.

153 Artículo 11 Orden HAP/1182/2012: “El plazo de presentación e ingreso de la declaración tributaria especial, tanto de la declaración inicial como, en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, finalizará el 30 de noviembre de 2012”.

3.6.f.- Consecuencias de su no presentación

Como el presupuesto de hecho es voluntario, en principio no cabría ninguna consecuencia. Sin embargo, en relación con los bienes y derechos situados en el extranjero, se ha de tener presente la obligación de presentar una declaración informativa sobre tales bienes y derechos y cuyo incumplimiento es objeto de fuertes sanciones, así como de la posibilidad de que la Administración pueda imputar como renta no declarada el valor de los mismos, lo que en la práctica supone la imprescriptibilidad de estas rentas según Martín Fernández¹⁵⁴.

3.7.- Efectos de la DTE

3.7.a.- Consideración de cuentas declaradas y relevancia del pago

El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada. Es decir, se entenderá que los contribuyentes que se acojan a la amnistía tendrán su situación tributaria regularizada a efectos del IRPF, IS e IRNR; por lo que las rentas no pueden considerarse ganancias patrimoniales no justificadas o renta presunta en ese o posteriores ejercicios¹⁵⁵. Además, la amnistía fiscal no sólo ampara las rentas que inicialmente se plasmaron en bienes y derechos, sino también los frutos originados.

En opinión de Martín Fernández¹⁵⁶, la DTE es un “escudo” frente a una comprobación de los ejercicios no prescritos y por las rentas no declaradas, por ello la regularización ha de imputarse al ejercicio en que fueron obtenidas. Aunque la DARDL 12/2012 y el artículo 6.1 Orden HAP/1182/2012 sólo reconocen dicho efecto tras presentarse la declaración y haber ingresado el importe resultante, siendo el pago un elemento constitutivo de la regularización.

Por último, el artículo 6.1 Orden HAP/1182/2012 establece que:

- Se entienden regularizadas las rentas no declaradas¹⁵⁷ que no excedan del

154 MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012”. Op. cit. Págs. 41 a 89.

155 Ibídem.

156 Ibídem.

157 Son aquellas que correspondan con la adquisición de los bienes o derechos objeto de declaración, obtenidas con anterioridad a dicha adquisición, que pudiera poner de manifiesto la Administración con ocasión de procedimientos de comprobación o investigación.

importe declarado y corresponda a la adquisición de los bienes y derechos objeto de declaración.

- A efectos de la determinación de las ganancias patrimoniales no justificadas, el importe declarado tendrá la consideración de renta declarada.

3.7.b.- Valor futuro de los bienes y derechos

Expone la normativa que el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la DTE será válido a partir de la fecha de su presentación y realización del ingreso correspondiente. A pesar de ello, 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 sólo serán computables las pérdidas o rendimientos negativos en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores¹⁵⁸. En caso contrario, se podrá computar una pérdida por el exceso¹⁵⁹. Veamos el siguiente ejemplo del IDGT:

Supongamos que una persona física adquirió un activo con rentas no declaradas por 10.000€ y su valor de mercado en el momento de presentar la DTE es de 5.000€.

Si posteriormente lo transmite por 6.000€, no podrá computarse una pérdida por 4.000€, dado que esa pérdida no excede de la diferencia de 5.000€ entre el valor de adquisición del elemento patrimonial (10.000€) y el valor normal de mercado en el momento de presentar la declaración (5.000€).

En cambio, si transmite el bien por 3.000€, obtendrá una pérdida de 7.000€, de las que sólo podrá computarse 2.000€, que es lo que excede dicha pérdida de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor normal de mercado en el momento de presentar la declaración.

Por el contrario, si el bien anterior se transmitiera por 15.000€, obtendría una ganancia de 5.000€, resultando a estos efectos irrelevante el valor de mercado del elemento patrimonial en el momento de la presentación de la DTE.

Además, no son fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial, ni las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el

158 A tenor del punto 7 de la DARDL 12/2012.

159 Véase el punto 9.2 del IDGT de 27 de junio de 2012 relativo al “cálculo de las pérdidas o rendimientos negativos obtenidos en la transmisión posterior de los bienes o derechos de la DTE, cuando el valor de mercado en el momento de presentar dicha declaración era inferior al valor de adquisición”.

adquiriente sea una persona o entidad vinculada.

Por último, cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda, parcialmente, con rentas declaradas, mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la misma; es decir, no se produce en estos casos una revalorización del valor de adquisición¹⁶⁰.

3.7.c.- Incidencia en otros impuestos

Establece el artículo 6.2 de la Orden HAP/1182/2012 que la regularización de la DTE no tiene ningún efecto en relación con impuestos distintos al IRPF, IS e IRNR.

La regularización correspondiente a dichos impuestos¹⁶¹, de ser procedente debe efectuarse mediante declaraciones complementarias, con los recargos previstos en el artículo 27 LGT.

3.7.d.- La regulación del 5 año no es ingreso indebido

El nuevo artículo 221.1.c LGT establece que no constituirán ingreso indebido las cantidades pagadas para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos en que los hechos constituyeran delito fiscal. Ello supone que la declaración y el pago correspondiente a la regularización fiscal se extiende al llamado “quinto año”; es decir, a la deuda correspondiente al ejercicio que se encuentra prescrito según la LGT, pero no según la Ley penal¹⁶².

La legislación vigente a este respecto ofrece la posibilidad de obtener la deuda tributaria correspondiente al “quinto año” en el caso de delito fiscal mediante la regularización voluntaria del contribuyente o mediante Sentencia penal; a la vez que impide a la Administración tributaria comprobar o investigar más allá del cuarto año. En opinión de Herrera Molina¹⁶³, esta curiosa fórmula es coherente con la prejudicialidad penal, que obliga a paralizar las actuaciones administrativas cuando surjan indicios de delito¹⁶⁴.

160 MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012”. Op. cit. Págs. 41 a 89.

161 Sea el ISD, el IVA, el IP...

162 Mientras que en la LGT el plazo de prescripción es de 4 años, en la Ley penal es de 5 años.

163 HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley general Tributaria y su relación con la amnistía fiscal”. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad. Instituto de Estudios Fiscales*. Marzo de 2012, págs. 18 a 27.

164 No tendría sentido que la Administración investigase el quinto año para determinar si existen los indicios que justificarían tal investigación para tener que paralizar sus actuaciones en el caso de detectarlos.

3.7.e.- Condonación de obligaciones accesorias

Nos dice la normativa aplicable que sobre la cuota resultante de la presentación de la DTE no serán exigibles intereses de demora ni recargos. Ello supone una condonación de estas obligaciones accesorias que, con carácter general, conlleva la regularización voluntaria de su situación por parte del contribuyente¹⁶⁵.

La exclusión de las sanciones a cambio del completo pago de la cuota tributaria restante, de los intereses de demora que pudieran corresponder y de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo son una vía prevista en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 27 LGT. Sin embargo, la DTE va más allá y, con la intención de amplificar el efecto “última llamada”, condona también las obligaciones accesorias que con carácter resarcitorio se impondrían al que regularizase su situación tributaria sin requerimiento previo de la Administración¹⁶⁶.

3.7.f.- Exoneración del delito fiscal y responsabilidad penal

En cuanto a la exoneración del delito fiscal y de la responsabilidad penal, la DARDL 12/2012 determina que la presentación de la DTE hace inexigible las sanciones por los comportamientos constitutivos de infracciones tributarias. Paralelamente, la disposición final primera del RDL 12/2012 modificó el artículo 180 LGT introduciendo un nuevo apartado, el 2, ello a través de la Disposición Adicional Única de la LO 7/2012¹⁶⁷.

Dispone el mismo que si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exonera de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública; y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin presentar denuncia ante la autoridad judicial o el MF.

Por último, si bien la DARDL 12/2012 tiene carácter temporal, la disposición final primera tiene “vocación de permanencia”; es decir, se va a aplicar a cualquier

165 IGLESIAS CASAIS, José Manuel. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La evasión fiscal y su “amnistía”*. *La justicia tributaria en un contexto de crisis económica*. Universidad de Santiago de Compostela.

166 *Ibidem*.

167 España. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. BOE [en línea], núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, págs. 88050 a 88063. Referencia BOE-A-2012-15647. Disponible en www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-15647

regularización tributaria, sea la ordinaria de la LGT, sea mediante la amnistía fiscal.

Quizás la cuestión más controvertida sea la naturaleza jurídica de la exención de responsabilidad penal introducida en el artículo 180.2 LGT, discutiéndose si surte los mismos efectos que la excusa absolutoria del artículo 305.4 CP¹⁶⁸ o si se trata de una causa de exclusión de la responsabilidad penal.

A este respecto, el legislador se ha esforzado en poner de manifiesto que estamos ante una regularización y no una amnistía, lo que supondría que la naturaleza de la exención de responsabilidad penal sería la de excusa absolutoria del artículo 305.4 CP. Es decir, si eventualmente se observasen indicios de comisión del delito del 305 CP, sería de aplicación automática la excusa absolutoria prevista en el 305.4 CP, con lo que exonera de una eventual responsabilidad penal¹⁶⁹.

Sin embargo, un importante sector doctrinal entiende que la DARDL 12/2012 no es equiparable a la regularización tributaria del artículo 305 CP, por lo que son dos causas de exención de responsabilidad penal distintas, aunque produzcan el mismo efecto: no se pueda perseguir los delitos fiscales cometidos con anterioridad a la presentación de la DTE. Además, se discute también si la eximente del RDL 12/2012 tiene la naturaleza jurídica de levantamiento de pena o de causa de extinción de la responsabilidad penal propia de una amnistía¹⁷⁰.

168 “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.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

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”.

169 MARTÍNEZ DALMASES, Ignasi. “Amnistía fiscal: exonera de responsabilitat penal?”. *Món jurídic. Revista de l'Il·lustre col·legi d'advocats de Barcelona*. Septiembre 2012, núm. 270, págs. 12 a 13.

170 Por ejemplo, Iglesias Casais y González Méndez (“La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”) consideran que estamos ante una causa de levantamiento de la sanción tributaria y de la pena que correspondería aplicar por la comisión del delito; es decir, se elimina retroactivamente el carácter infractor y delictivo de la conducta defraudadora, atendiendo a un comportamiento voluntario posterior a la ejecución del hecho reparador del daño causado. En mi opinión, realmente nos encontramos ante una auténtica amnistía fiscal; razón por la cual el delito fiscal consumado deja de existir, de ser antijurídico y no puede ser

Dentro de este sector doctrinal se incluye a Gimbernat¹⁷¹. Según él, la regularización del artículo 305 CP determina la impunidad de cualquier persona que haya defraudado a la Hacienda Pública en cualquier momento, siempre y cuando se haga antes de ser descubierto; sin embargo, de acuerdo con Blanco Cordero¹⁷², el RDL 12/2012 no determina la impunidad de todos los defraudadores, sino sólo de algunos de ellos:

- Quienes regularicen dentro del plazo señalado¹⁷³.
- Respecto de los impuestos IRPF, IS e IRNR; quedando excluidos los restantes¹⁷⁴.

Por último, para que proceda la exención de la responsabilidad penal, se debe dar cumplimiento a los siguientes dos requisitos:

- Pago de la deuda tributaria que resulte de la autoliquidación presentada después de concluido el plazo voluntario de declaración e ingreso del tributo defraudado. Esta exigencia no se encuentra en el CP, pero ha sido afirmada por el TS¹⁷⁵.
- Completo reconocimiento de la deuda tributaria, lo cual se cumplirá cuando la declaración tributaria especial contenga la totalidad de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en el IRPF, IS e IRNR.

objeto de persecución penal.

171 GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. “¿Regularización o amnistía fiscal?”. *El Mundo*. 18 de abril de 2012, pág. 23. [consultado el 19 de marzo de 2015]. Disponible en laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1100208

172 BLANCO CORDERO, Isidoro. “Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del RDL 12/2012”. En: Javier MARTÍN FERNÁNDEZ. *La amnistía fiscal*. 1ª edición. Valencia: editorial Tirant lo Blanch, 2012. Págs. 91 a 146.

173 Los que presenten su declaración entre el 31 de marzo y el 30 de noviembre de 2012. Si se recurre a ella tras la expiración de dicho plazo, no quedarán exentos de responsabilidad penal salvo que se cumplan los requisitos del 305.4 CP, debiendo pagar una cantidad superior. En suma se abre un período de impunidad durante el que, quienes decidan regularizar su situación, van a quedar exentos de responsabilidad penal por el delito cometido contra la Hacienda Pública.

174 Así, quien ha defraudado el IVA por ejemplo, no puede acogerse a esta medida excepcional.

175 SSTS 30 de octubre de 2001 y 30 de abril de 2003.

4.- Resultados económicos y problemas jurídicos **de la amnistía fiscal del RDL 12/2012**

4.1.- Resultados económicos

De acuerdo con el Informe Anual de Recaudación Tributaria de la Agencia Tributaria del año 2012¹⁷⁶, fueron recaudados 1.195.529 millones de euros gracias a la amnistía fiscal; lo que supuso menos de la mitad de la previsión inicial del Gobierno que era de 2.500 millones de euros (concretamente, el 48%).

Hemos de tener en cuenta, sin embargo, que estas son las ganancias directas que ha adquirido el Estado con tal medida; es decir, la recaudación que ha obtenido las arcas públicas, pero no el dinero aflorado. Así pues, como el gravamen especial establecido fue del 10%, el dinero negro aflorado asciende a unos 40.000 millones de euros¹⁷⁷.

Desde el 4 de junio que entró en vigor la amnistía fiscal del RDL 12/2012 hasta el 30 de noviembre se fue recaudando dicho importe, presenciando como no todos los meses han sido equitativos. A este respecto, los dos primeros meses fueron decepcionantes y entre junio y julio se recaudó la tímida cifra de 51,89 millones de euros.

Sin embargo, en noviembre ocurrió una regularización masiva de capitales, siendo el mes donde se concentró el grueso de las declaraciones tributarias especiales al presentarse 29.242 declaraciones (que supone casi el 93% del total) de las 31.484 presentadas; recaudándose 1.050 millones de euros.

Con lo dicho, podemos entender que aunque los primeros resultados económicos

176 www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

177 DIAZ, Juan. SERRALLER, Mercedes. *La amnistía fiscal aflora 40.000 millones, pero solo recauda 1.200* [en línea]. Madrid: Expansión, 23 de enero de 2013. [consultado el 2 de junio de 2015]. Disponible en www.expansion.com/2013/01/23/economia/1358942920.html

conocidos no fueron ni los esperados ni los deseados, finalmente la situación se invierte y se termina de hablar de unos números nada despreciables; menos aún que en el último mes en vigor de la amnistía fiscal se obtuvo la mitad de lo previsto.

Está claro que a la vista de estas cifras no se puede hablar de éxito, pero se debería entender cual fue la principal finalidad de esta declaración tributaria especial para entender si cumplió de forma suficiente o no su cometido.

Recordemos que esta amnistía fiscal se englobaba dentro del modelo de afloramiento de bienes, luego ya se aprecia que el principal objetivo del Gobierno no era el de obtener ingresos a través de la misma, sino hacer aflorar bienes y capitales. Ante esto, es importante situarnos en el contexto de crisis económica, financiera y bancaria en que se encontraba España en el año 2012; contexto en el que fuimos presentes de como el sistema bancario era víctima de grandes dificultades económicas y numerosas quiebras. Así, el verdadero interés del Gobierno con esta amnistía era el de obtener liquidez, liquidez que al ser ingresada en el circuito económico de nuestro país le daría oxígeno a nuestro sistema bancario. Con lo anterior, podemos concluir que fue una amnistía fiscal relativamente buena y provechosa, al ser capaz de inyectar en el sistema bancario una cifra cercana a 40.000 millones de euros.

Por último, éste no fue el único beneficio, pues al haber aflorado 40.000 millones de euros de bases imposables y como dijo el Ministro de Economía y Competitividad Luis de Guindos “lo importante no es lo que se ha recaudado como consecuencia del proceso, sino lo que se recaudará en los próximos años”.

4.2.- Posible inconstitucionalidad e ilegalidad

Parte de la doctrina ha considerado que la amnistía fiscal, promulgada mediante Real Decreto-Ley, podría ser inconstitucional al vulnerar el principio de reserva de Ley Orgánica previsto en esa materia. Además, podría resultar contraria a los principios de justicia tributaria: generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad¹⁷⁸.

En este contexto, el 15 de junio de 2012, 105 Diputados del Grupo Parlamentario PSOE presentaron un recurso de inconstitucionalidad contra la DDARDL 12/2012 fundado en

178 ESCANDÓN RUBIO, Isabel. LITA FERRIOLS, Esther. “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Actualidad jurídica. Especial reformas estructurales*. 2013, págs. 123 a 139.

la violación del principio de reserva de Ley en materia tributaria y los principios de justicia tributaria; admitido a trámite por providencia del TC de 16 de julio.

4.2.a.- El principio de reserva de Ley en materia tributaria

Se puede hacer uso del Decreto-Ley en materia tributaria, pero sólo en ciertos supuestos y bajo determinadas condiciones, en concordancia con el artículo 86 CE¹⁷⁹. A este respecto, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) estima que como el Decreto-Ley en materia tributaria no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos según el precepto; no puede alterar el artículo 31.1 CE¹⁸⁰ regulador del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Ello significa que es inconstitucional cualquier intervención o innovación llevada a cabo a través de este vehículo normativo que cualitativa o cuantitativamente altere la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario. En este punto, se debe apreciar como el RDL 12/2012 supuso la sustitución de las obligaciones tributarias incumplidas en la imposición sobre la renta a que se encontraban sujetos, por un nuevo gravamen especial, contradiciendo los principios de justicia tributaria y los de capacidad económica, igualdad y progresividad.

Además, en la jurisprudencia reciente anterior a la promulgación de la amnistía fiscal, el TC consideraba que, como regla general, una alteración en el IRPF, que es uno de los pilares estructurales del sistema por ser el que mejor traduce los principios de justicia tributaria y el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, provoca un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos y

179 “1.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 general.

2.Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.

3.Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia”.

180 “1.Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2.El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3.Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”.

afecta a la esencia del deber constitucional de contribuir¹⁸¹.

4.2.b.- Los principios de justicia tributaria

Se puede también pensar que la amnistía fiscal vulneraba los principios de justicia tributaria del artículo 31 CE aplicando los siguientes argumentos:

- Se quiebran los principios de igualdad y capacidad económica al ser sometidos a regímenes tributarios diferentes, sin justificación objetiva y razonable, a contribuyentes con situaciones jurídicas comparables.
- Se quiebra el principio de generalidad al preverse unos beneficios fiscales que sólo son aplicables a un grupo de contribuyentes: quienes hayan incumplido sus obligaciones fiscales y se hayan acogido a la amnistía con anterioridad a ser descubiertos por la Administración tributaria.

Por otra parte, sería menester realizar una ponderación entre la vulneración de los principios de justicia tributaria y el logro de otros objetivos constitucionales, teniendo en cuenta que el objetivo de la amnistía fiscal es la obtención de un volumen adicional de ingresos para reducir el déficit público¹⁸²; y es que los tributos, como el presente gravamen especial, pueden tener fines extrafiscales como servir de instrumentos de la política económica del Estado. Pero aún con lo anterior, no podría legitimarse tal amnistía, debido a la existencia de otras medidas posibles para lograr el objetivo perseguido¹⁸³ y que suponían una menor perturbación de otros bienes constitucionales.

4.2.c.- El principio de jerarquía normativa

Entendiendo la amnistía como, en palabras de Linde Paniagua, “la técnica que hace posible la derogación retroactiva de normas sancionadoras”; es lógico que, respetando el principio de jerarquía normativa del artículo 9.3 CE, la derogación de una norma sancionadora sólo pueda tener lugar por otra norma de igual o superior rango. En consecuencia, si la amnistía supone una derogación parcial de la Ley penal según la doctrina mayoritaria, para que los efectos de la amnistía se produzcan de forma adecuada, se ha de proceder a través de un acto legislativo de igual jerarquía que la Ley

181 IGLESIAS CASAIS, José Manuel. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica*. Universidad de Santiago de Compostela.

182 A tenor de la Exposición de Motivos del RDL 12/2012.

183 Iglesias Casais y González Méndez (“La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”) ponen como ejemplo elevar la presión fiscal.

penal: mediante otra Ley.

En este sentido, el artículo 25.1 CE¹⁸⁴ consagra el principio de legalidad sancionadora, en virtud del cual sólo la “legislación” puede tipificar qué acciones u omisiones son delito, falta o infracción administrativa y en virtud de ello establecer sanciones.

Importante es, dicho lo anterior, determinar qué se entiende por “legislación”; si se refiere a la Ley en sentido estricto o a cualquier norma jurídica en sentido amplio, así como en el primer caso si debe tratarse de una Ley de Cortes o de una norma jurídica con rango de Ley. Ello es resuelto mediante el significado del artículo 53.1 CE, según el cual “los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por Ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos”; entendiendo, de acuerdo con la tesis de Linde Paniagua, que el legislador quiso reservar a la Ley de Cortes el contenido del Capítulo segundo del Título I de la CE.

El artículo 86.1 CE manifiesta que los decretos-leyes no pueden entrar en el ámbito de “los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I”; por lo que si los decretos-leyes no pueden regular “delitos, faltas o infracciones administrativas”, tampoco deberían conceder amnistías, en concordancia con la tesis establecida por Linde Paniagua¹⁸⁵. Este punto ha sido muy polémico en cuanto la amnistía fiscal del año 2012 fue aprobada mediante Real Decreto-Ley, situación que analizaremos más adelante.

Por otro lado, se prohíbe expresamente la legislación delegada, estableciendo el artículo 83.b CE que las leyes de bases no pueden “facultar para dictar normas con carácter retroactivo”; lo que comprende las amnistías fiscales.

Además, a tenor del artículo 149.1.6 CE, el Estado tiene competencia exclusiva sobre la legislación penal, de manera que las Comunidades Autónomas sólo pueden imponer sanciones administrativas en las materias cuya legislación asuman. Tampoco parece que el Estado tenga la facultad de dictar leyes-marco en esta materia, ya que éstas sólo habilitan a las Comunidades Autónomas para dictar normas de carácter reglamentario a través de las cuales no pueden establecer sanciones.

184 “Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa según la legislación vigente en aquél momento”.

185 LINDE PANIAGUA, Enrique. “Amnistía e indulto en la Constitución española de 1978”. *Revista de Derecho político*. 1979, núm. 2, págs. 55 a 69.

4.2.d.- ¿Qué ocurriría si prosperase el recurso de inconstitucionalidad?

Evidentemente, lo primero que nos preguntaríamos es qué sucedería con los defraudadores que se acogieron a la amnistía fiscal si el TC sentencia la nulidad de la DARDL 12/2012 por considerarla inconstitucional¹⁸⁶.

Pues bien, dicha nulidad debería modularse, fijando la eventual Sentencia del TC su alcance; siendo de aplicación en materia tributaria la llamada “teoría prospectiva”. Según la misma, una vez prescritas las obligaciones tributarias regularizadas mediante la amnistía fiscal, la declaración de inconstitucionalidad no tendría efecto alguno sobre la regularización efectuada por los acogidos a la amnistía¹⁸⁷; amparando su eficacia los principios constitucionales de seguridad jurídica y responsabilidad del Estado.

4.3.- ¿Patrimonio o renta?

A comienzo del presente trabajo, establecíamos una diferenciación entre dos modelos de amnistía fiscal en España, uno relativo a la suscripción de DPE y otro al afloramiento de patrimonio con tributación atenuada.

Recordemos como el modelo de suscripción de Deuda Pública consistía en que el defraudador compraba Deuda del Estado, de tal manera que si en un futuro sufría una inspección tributaria al descubrirse impuestos que había dejado de pagar, en lugar de hacer frente a los mismos podía oponerse la excepción de esta DPE como si de un “escudo” se tratase para dejar sin efecto ese pago, al menos en la cuantía adquirida.

Este “escudo” le servía al amnistiado ante el impago de cualquier tributo, gravase patrimonio o gravase renta, teniendo un alcance bastante amplio. Pongamos el siguiente ejemplo para entenderlo mejor:

Un empresario obtiene una ganancia de 30.000€ durante el año natural objeto de gravamen del IRPF ejerciendo su profesión, pero sólo declara a la Administración tributaria 20.000€. Además, posee un capital de 120.000€ oculto a la Hacienda pública.
--

186 ESCANDÓN RUBIO, Isabel. LITA FERRIOLS, Esther. “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. Op.cit. Págs. 123 a 139.

187 Nos encontraríamos ante una aplicación de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales reconocido en el artículo 9.3 CE.

Si este defraudador compró Deuda Pública Especial por valor de 200.000€ y mediante una inspección tributaria se descubrían los 10.000€ de renta y los 120.000€ de patrimonio no declarados, como previamente había adquirido 200.000€ de Deuda, estaba facultado para utilizarlo como “escudo” y no recibir sanciones administrativas o penales por los 130.000€ que mantuvo ocultos.

Sin embargo, en el caso de la amnistía fiscal del año 2012 solo ampara el patrimonio, no siendo objeto de este gravamen especial la renta y no pudiendo utilizar el defraudador su regularización extraordinaria como un “escudo” que respalda cualquier impuesto y concepto ante una inspección tributaria. Como hemos observado anteriormente, la amnistía sólo ampara los siguientes impuestos: IRPF, IS e IRNR.

En cuanto a la IRPF, la normativa no especificaba exactamente qué quedaba amparado dentro del mismo¹⁸⁸, de tal manera que una vez finalizado el plazo dentro del cual los defraudadores podían acogerse a la amnistía fiscal y las posteriores inspecciones de la Administración tributaria llegaron a los amnistiados, se había de concretar cómo se llevaría a cabo la actuación. Así, la Administración tributaria entendió que solo quedaban amparadas las ganancias patrimoniales no justificadas¹⁸⁹, de acuerdo con la idea de que sólo el patrimonio fue objeto de la amnistía; por lo que los demás bases imponibles del IRPF impagadas (por ejemplo, rendimientos de actividades económicas), como conceptos relacionados con la renta que son, están siendo actualmente objeto de inspección y sanción. Pongamos el siguiente ejemplo para ilustrarlo mejor:

Un empresario obtiene una ganancia de 30.000€ durante el año natural objeto de gravamen del IRPF ejerciendo su profesión, pero sólo declara a la Administración tributaria 20.000€. Además, posee un capital de 120.000€ oculto a la Hacienda pública y ha regularizado 160.000€ mediante la declaración tributaria especial.

Si mediante una inspección tributaria se descubren los 10.000€ de renta que no ha declarado, dicho empresario podría alegar que pertenecen a los 160.000€ que declaró mediante la amnistía fiscal; pero como ésta no gravaba rentas sino patrimonio, debería demostrar que se trata de un patrimonio no justificado y no de una renta generada por su negocio, lo cual lo tiene verdaderamente complicado y seguramente vaya a ser sancionado administrativa o penalmente según proceda.

188 Este impuesto se compone de: rendimientos de trabajo, rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas y ganancias y pérdidas.

189 En la actualidad, las inspecciones tributarias van en este orden.

Aquí se observa como los 160.000€ declarados no pueden utilizarse como “escudo” ante las inspecciones tributarias, lo cual se aprecia más claramente si la Administración tributaria descubre los 120.000€ no declarados; pues mientras con el modelo de suscripción de Deuda Pública Especial saldría indemne, con la presente amnistía no podría utilizar los 160.000€ como “escudo” y sería sancionado, ya que el haber declarado dicha cantidad no le exime de las responsabilidades derivadas de no declarar todo lo que debe.

Esta sería la diferencia fundamental con el anterior modelo de amnistía y quizás también una de las razones por las que los ingresos económicos obtenidos no fueron muy holgados; y es que seguramente, muchos defraudadores asesorados al respecto, temían que ocurriese lo peor.

Por último, lo mismo puede decirse respecto del IS y el IRNR. Si bien en un principio son impuestos que gravan la renta como el IRPF, el RDL 12/2012 lo que pretendía era regularizar patrimonio procedente de rentas que en su día no fueron correctamente declaradas y sometidas a tributación a través de los mismos.

4.4.- Exención de responsabilidad penal y blanqueo de capitales

En este punto, es ya sabido que la declaración tributaria especial eximía de responsabilidad penal del delito fiscal en que pudiese haber incurrido el amnistiado; sin embargo, en un principio se cuestionaba si al mismo se le podía imputar un delito de blanqueo de capitales del artículo 301 CP¹⁹⁰, ya que la amnistía fiscal recaía sobre

190 “1.El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triple del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.

La pena se impondrá en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código. En estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código.

También se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos en los Capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del Título XIX o en alguno de los

bienes que procedían de un delito (el delito fiscal).

Es de mencionar que el blanqueo de capitales consiste en introducir en el circuito legal dinero procedente de una actividad delictiva, que generalmente se asocia a delitos como el narcotráfico o la trata de blancas. En esta línea, el delito fiscal, como delito que es puede ser susceptible de generar un proceso por blanqueo de capitales; y es que a pesar de que parte de la doctrina se posicionaba en contra con la intención de dar a entender que no nos encontrábamos ante una verdadera amnistía, desde el año 2010 gracias a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención de blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo¹⁹¹ (en adelante, Ley 10/2010) el delito fiscal se considera delito previo o subyacente al blanqueo de capitales.

En mi opinión, sí nos encontramos ante una amnistía, por lo que el RDL descontaminó los bienes de origen delictivo; es decir, la cuota tributaria defraudada dejó de estar contaminada¹⁹², no pudiendo entenderse que tiene su origen en una actividad delictiva previa y no constituye objeto material idóneo del blanqueo de capitales. Así, el defraudador que presentaba la declaración tributaria especial quedaba exento de responsabilidad por el delito fiscal y también por el blanqueo de capitales.

Además, con la reforma del artículo 301 CP el Gobierno estableció que los contribuyentes acogidos a la amnistía no serían procesados por blanqueo de capitales cuando su único delito fuera de carácter tributario. Así, los 705 casos remitidos por la Agencia Tributaria al Servicio Ejecutivo de Prevención de Blanqueo de Capitales¹⁹³ (en adelante, Sepblac) responden a declarantes que se sospecha que utilizaron la amnistía

delitos del Capítulo I del Título XVI.

2. Con las mismas penas se sancionará, según los casos, la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos.

3. Si los hechos se realizan por imprudencia grave, la pena será de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triple.

4. El culpable será igualmente castigado aunque el delito del que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores hubiesen sido cometidos, total o parcialmente, en el extranjero.

5. Si el culpable hubiera obtenido ganancias, serán decomisadas conforme a las reglas del artículo 127 de este Código”.

191 España. Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. BOE [en línea], núm. 103, de 29 de abril de 2010. Referencia BOE-A-2010-6737. Disponible en www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-6737

192 Cuando los bienes proceden o tienen su origen en un delito previo, se afirma que están contaminados.

193 PÉREZ, Manel. *La amnistía fiscal desvela sospechas de cohecho de 705 políticos y funcionarios* [en línea]. Barcelona: La Vanguardia, 8 de marzo de 2015. [consultado el 15 de junio de 2015]. Disponible en www.lavanguardia.com/economia/20150308/54428822045/amnistia-fiscalsospechas-cohecho-politicos-funcionarios.html

para blanquear dinero procedente de delitos que van más allá del fraude fiscal como el cohecho, el tráfico de influencias...

En definitiva, la amnistía posee el carácter de fiscal, por lo que se circunscribe a este ámbito y no va más allá; de manera que los amnistiados quedan exentos de responsabilidad penal por el delito fiscal cometido y contra los mismos no se puede abrir un procedimiento por blanqueo de capitales derivado del anterior, configurando una auténtica amnistía fiscal. Pero esto no impide que tales contribuyentes puedan ser perseguidos por la comisión de otros delitos como el cohecho o el tráfico de influencias, que no quedando amparados por la amnistía, pueden haber derivado en un blanqueo de capitales al presentar la declaración tributaria especial.

Conclusiones alcanzadas

La amnistía fiscal es, sin duda, uno de los instrumentos jurídicos más polémicos habidos en un ordenamiento jurídico; de tal modo, que los Gobiernos que han decidido promulgar una, nunca lo han hecho bajo tal calificativo, sino con otros como “declaración tributaria especial”, “regularización tributaria especial”, etc. Y no es de extrañar que sea polémica, si su principal función es exonerar a unos defraudadores del delito fiscal que han cometido, como si nunca hubiese existido la comisión del mismo y el defraudador quede sin antecedentes penales por delinquir.

Asimismo, es una medida que atenta claramente contra el principio de justicia tributaria constitucionalmente reconocido; por no decir ya, contra la justicia moral que debe imperar en una sociedad cualquiera. Ello es así, si resulta que un delincuente tiene la oportunidad de regularizar su situación tributaria con condiciones ventajosas y en un plazo extraordinario, respecto de los demás que se ven “castigados” por cumplir sus obligaciones con el fisco cuándo y cómo debían.

Más aún se puede agravar la situación si a través de una amnistía fiscal, resulta relativamente sencillo cometer otro delito como es el blanqueo de capitales, y poder “legalizar” un dinero negro procedente de actividades ilícitas con la aquiescencia del Estado. Teniendo en cuenta que, además, puede dar lugar a que los contribuyentes defraudadores se arriesguen a no regularizar su situación tributaria si consideran que tras promulgar varias amnistías, es probable que en un futuro no muy lejano se termine promulgando otra a la que pueda acogerse.

Hasta aquí, parece que todo son inconvenientes al respecto, lo cual no deja de ser cierto al no existir ninguna ventaja de la que se puedan beneficiar los ciudadanos o el Estado; simplemente encontramos una causa que puede dar lugar a su justificación extraordinaria: la necesidad imperante y urgente de ingresos para equilibrar la balanza fiscal o liquidez en tiempos de crisis económica.

En España esta figura se ha manifestado a través de dos grandes modelos: el de Deuda Pública Especial en los años 1985 y 1991; y el de afloramiento de patrimonio y tributación atenuada en los años 1977 y 2012. En el primero, el contribuyente defraudador compraba esta Deuda Pública Especial en una cantidad que, ante una hipotética inspección tributaria en un futuro, podía llegar a utilizar como “escudo” de tal manera que no pagaría más que lo que sobrepasase de tal valor; siendo, además, un modelo en el que el anonimato de los acogidos a la amnistía se mantenía intacto. En el segundo, ya no existe tal “escudo” y podemos otorgarle el carácter de ser más transparente que el anterior; de modo que el contribuyente defraudador deberá afrontar las consecuencias de la inspección tributaria sin mecanismos que minoren su responsabilidad y la Hacienda Pública posee los datos de quienes se acogieron y en qué cuantía, pudiendo concluir que dentro de lo injusto, resulta el modelo más justo.

Por último, el trabajo hace un especial hincapié en la amnistía fiscal aprobada en el año 2012 mediante la Disposición Adicional primera del RDL 12/2012. Ésta fue fruto de una crisis de deuda pública que tuvo su cima en ese mismo año, que provocó graves desajustes en la balanza de pagos, un déficit estructural muy superior al pactado con las Instituciones comunitarias, etc. No obstante esta situación, las arcas públicas no necesitaban de una amnistía para recabar ingresos de manera urgente, sino que el sistema financiero requería liquidez en el menor tiempo posible.

Esta amnistía, al igual que las demás, incumple el principio de justicia tributaria. A su vez, al tiempo que se exonera el delito fiscal cometido y se considera legal y regularizado el dinero negro proveniente del mismo, se está cometiendo blanqueo de capitales consentido; a pesar de que no se perdonen los delitos que puedan acompañar al mismo como el tráfico de influencias o el narcotráfico.

Por otro lado, perteneciendo al modelo de afloramiento de patrimonio y tributación atenuada, puede catalogarse como una amnistía más adecuada que las anteriores.

A pesar de lo mencionado, en realidad no poseía defectos particulares en cuanto a su contenido, pues todos los inconvenientes o injusticias que la misma generaba, están presentes en cualquier amnistía fiscal. Su principal defecto, que fue plasmado en un recurso de inconstitucionalidad, fue su forma: mediante un Real Decreto-Ley emanado del Poder Ejecutivo.

Lo anterior podría ir en contra del principio de reserva de Ley en materia tributaria constitucionalmente reconocido; y es que por Ley, ha de entenderse la norma emanada del Parlamento, no la emanada del Gobierno aunque tenga rango de Ley. Sin embargo, quienes defienden su legalidad, esgrimen la facultad que otorga el artículo 86.1 de la Constitución al Gobierno para dictar disposiciones legislativas provisionales en caso de “extraordinaria y urgente necesidad” (y realmente lo era en aquél tiempo). Por otro lado, quienes se posicionan en contra, argumentan que tal artículo no puede ser aplicado al estar afectando a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos; pudiendo ir en contra de la igualdad ante la Ley y del artículo 31.1 cuando establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Ello, sin embargo, y bajo mi opinión personal, no tendría importancia relevante en la práctica, pues el partido político que ocupaba el Poder Ejecutivo, poseía mayoría absoluta en el Parlamento, con lo que tal amnistía fiscal se hubiese dictado de todas formas como Ley; y teniendo en cuenta el contexto y situación económica del país, más vale que se hiciese pronto que tarde. Aunque ésto, sí serviría para mostrar, una vez más, la ilusoria división de poderes del Estado.

Bibliografía utilizada

Monografías y revistas

ALLINGHAM, Michael & SANDMO, Agnar. (1972). “Income tax evasion: a theoretical analysis”. *Journal of Public Economics*, vol. 1, págs. 323 a 338.

ALM, James & BECK, William. (1991). “Wiping the state clean: individual response to state tax amnesties”. *Southern Economic Journal*, vol. 57, págs. 1043 a 1053.

ANEIROS PEREIRA, Jaime. (s.f.). *La amnistía fiscal de 2012 y otras medidas que pretenden atraer capitales españoles en el exterior*. Universidad de Vigo.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. (1990). “El secreto bancario en el Derecho español”. En VVAA. *El secreto bancario suizo*. Madrid: Edersa.

BLANCO CORDERO, Isidoro. (2012). “Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del RDL 12/2012”. En: MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (coord.), *la amnistía fiscal*, 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch.

CAMPOS ECHEVERRÍA, José Luis. (2008). *La burbuja inmobiliaria española*. Madrid: Marcial Pons.

- CARRETERO SÁNCHEZ, Adolfo. (2013). “La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: un paso firme contra el fraude fiscal.” *Diario La Ley*, núm. 8027.
- DAS-GUPTA, Arindam & MOOKHERJEE, Dilip. (1995). “Tax amnesties in India: an empirical evaluation”. *Institute for Economic Development. Discussion Paper Series*, vol. 53.
- DUGUIT, Léon. (1926). *Manual de Derecho constitucional: teoría general del Estado, El Derecho y el Estado, las libertades públicas*, 2ª edición española. Madrid: Francisco Beltrán Librería Española.
- ESCANDÓN RUBIO, Isabel. LITA FERRIOLS, Esther. (2013). “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Actualidad jurídica. Especial reformas estructurales*, págs. 123 a 139.
- ESTEBAN, Carles. (1992, 9 de enero). “Más de un billón de pesetas sale a la luz”. *La Vanguardia*, pág. 43.
- FALCÓN y TELLA, Ramón. (2012). “De nuevo sobre la declaración especial prevista en el Decreto-Ley 12/2012: la regularización del dinero en efectivo”. *Quincena Fiscal*, vol. 13, págs. 11 a 17.
- FRANZONI, Luigi Alberto. (1996). “Punishment and Grace: on the economics of permanent amnesties”. *Foundation Journal Public Finance*, vol. 51, págs. 353 a 368.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. (2012). “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley general Tributaria y su relación con la amnistía fiscal”. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad. Instituto de Estudios Fiscales*, págs. 18 a 27.

- IGLESIAS CAPELLAS, Joan. (2012). “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el RDL 12/2012, de 30 de marzo”. *Revista de contabilidad*, vol. 350, págs. 18 a 20.
- IGLESIAS CASAIS, José Manuel & GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. (s.f.). “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”. *Universidad de Santiago de Compostela*.
- LEONARD, Herman & ZECKHAUSER, Richard. (1987). “Amnesty enforcement and tax policy”. *Tax Policy and the Economy*, págs. 55 a 85.
- LINDE PANIAGUA, Enrique. (1979). “Amnistía e indulto en la Constitución española de 1978”. *Revista de Derecho político*, vol. 2, págs. 55 a 69.
- LÓPEZ LABORDA, Julio & RODRÍGUEZ SAUCO, Fernando. (2001). “Incidencia de la amnistía fiscal de 1991 en el cumplimiento a largo plazo en el IRPF”. *Federación de Estudios de Economía Aplicada*, vol. 106, págs. 1 a 34.
- LÓPEZ LABORDA, Julio & RODRIGO SAUCO, Fernando. (2002). “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿qué hemos aprendido hasta ahora?”. *Revista de Economía Pública*, vol. 163, págs. 121 a 153.
- LÓPEZ LÓPEZ, Hugo & CAMPIONE, Roger. (2012). “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”. *Eunomía*, vol. 3, págs. 103 a 124.
- MALIK, Arun & SCHWAB, Robert. (1991). “The economics of tax amnesties”. *Journal of Public Economics*, vol. 46, págs. 29 a 49.
- MARTÍN ACEÑA, Pablo & PONS, María Angeles. (2011). “La Gran Recesión: orígenes y desarrollo”. *Mediterráneo Económico*, vol. 19, págs. 61 a 76.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. (2012). “La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012”. En: MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (coord.). *La amnistía fiscal*, 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch.
- MARTÍNEZ DALMASES, Ignasi. (2012). “Amnistia fiscal: exonera de responsabilitat penal?”. *Món jurídic*, vol. 270, págs. 12 a 13.
- MATA SIERRA, María Teresa. (2000). *La condonación de la deuda tributaria*, 1ª edición. Valladolid: Lex Nova.
- MONEDERO ARANDILLA, José Luis. (2012). “Experiencias similares: el caso español”. En: MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (coord.). *La amnistía fiscal*, 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch.
- OLIVELLA CUNILL, Pau. (1992). “Las amnistías fiscales: descripción y análisis económico”. *Instituto de Estudios Fiscales y Universidad Autónoma de Barcelona*, vol. 30, pág. 111.
- PRIETO JANO, María José. (1994). “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”. *Anales de estudios económicos y empresariales*, vol. 9, págs. 219 a 239.
- SALIDO GUSI, Jesús. (2012). “Experiencias similares en otros países europeos: su compatibilidad con el Derecho Comunitario”. En: MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (coord.). *La amnistía fiscal*, 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch.
- SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. (2013). “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”. *Revista de Derecho (Valdivia)*, vol. 26, págs. 95 a 117.
- STELLA, Peter. (1991). “An economic analysis of tax amnesties”. *Journal of Public Economics*, vol. 46, págs. 383 a 400.

Recursos electrónicos

DIAZ, Juan & SERRALLER, Mercedes. (2013, 23 de enero). “La amnistía fiscal aflora 40.000 millones, pero solo recauda 1.200”. *Expansión* [versión electrónica]. Recuperado el 2 de junio de 2015, de: www.expansion.com/2013/01/23/economia/1358942920.html

GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. (2012, 18 de abril). “¿Regularización o amnistía fiscal?”. *El Mundo* [versión electrónica]. Recuperado el 19 de marzo de 2015, de: laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1100208

MORENO BARBER, Javier. (2002, 17 de diciembre). “Schröder ofrece una amnistía fiscal a los alemanes que repatrien sus ahorros”. *El País* [Versión electrónica]. Recuperado el 2 de abril de 2015, de: elpais.com/diario/2002/12/17/economia/104_0079601_850215.html

PÉREZ, Manel (2015, 8 de marzo). “La amnistía fiscal desvela sospechas de cohecho de 705 políticos y funcionarios”. *La Vanguardia* [versión electrónica]. Recuperado el 15 de junio de 2015, de: lavanguardia.com/economia/20150308/54428822045/amnistia-fiscal-sospechas-cohecho-politicofuncionarios.htm

RUBIO GÓMEZ-CAMINERO, Rafael. (2012, 13 de agosto). “Crisis en Portugal (IV): allí sí triunfa la amnistía fiscal”. *Finanzas* [versión electrónica]. Recuperado el 19 de marzo de 2015, de: www.finanzas.com/noticias/economia20120813/crisis-portugal-alli-triunfa-1495203.html

SALGADO PESANTES, Hernán. (s.f.). “La amnistía y su doctrina”. Recuperado el 11 de marzo de 2015, de: www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=372&Itemid=29

TURIEL MARTÍNEZ, Agustín Guillermo. “La cara oculta de la amnistía fiscal”. Recuperado el 7 de abril de 2015, de: www.attac.es/2012/04/17/la-cara-oculta-de-la-”amnistia-fiscal”/

VELASCO, Sonia. RAGUÉ, Javier (2013, 19 de febrero). “Regularización fiscal: ¿límite el 30 de abril?”. *El Economista* [versión electrónica]. Recuperado el 18 de mayo, de: www.eleconomista.es/firmas/noticias/4613722/02/13/Regularizacion-fiscal-limite.30.de.abril.html

Normativa utilizada

Constitución Española. BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Regularización de Balances. BOE, núm. 168, de 14 de julio de 1964.

Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1979. BOE, núm. 173, de 20 de julio de 1979.

Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. BOE, núm. 129, de 30 de mayo de 1985.

Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE, núm. 136, de 7 de junio de 1991.

Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre Determinadas Medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales. BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1993.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

Ley 39-A/2005. Diário da República, núm. 42/2005, 1º suplemento, serie II de 1 de marzo de 2005.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. BOE, núm. 274, de 16 de noviembre de 1977.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. BOE, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE, núm. 281, de 24 de noviembre de 1995.

Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la AEAT. BOE, núm. 116, de 15 de mayo de 2003.

Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación. BOE, núm. 133, de 4 de junio de 2012.

Real Decreto-Ley 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. BOE, núm. 61, de 11 de marzo de 2004.

Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. BOE, núm. 78, de 31 de marzo de 2012.

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. DOUE, núm. C 326, de 26 de octubre de 2012.