

TRABAJO DE FIN DE GRADO



UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

LAS LEYES EXTRAORDINARIAS DE REGULARIZACION VOLUNTARIA DE LA SITUACION FISCAL

**THE EXTRAORDINARY LAWS OF VOLUNTARY REGULARIZATION OF
THE FISCAL SITUATION.**

GRADO EN DERECHO

CONVOCATORIA ORDINARIA MAYO 2021

Autora: María Ángela Figueredo López.

Tutor: Profesor D. José Antonio Cordero García.

Resumen: El presente trabajo tiene por objeto definir y analizar las regularizaciones extraordinarias voluntarias fiscales, establecidas en España desde el año 1977 a la actualidad.

Abstract: The present work has as its object define and analyze the voluntary extraordinary fiscal regularizations, established in Spain from year 1977 until now.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	3
I. INTRODUCCIÓN.....	4
II. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS Y SU DESARROLLO LEGAL.	7
III. REGULARIZACION TRIBUTARIA EXTRAORDINARIA.....	11
1. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA.....	11
2. CARACTERISTICAS Y EFECTOS.	17
2.1- EFECTOS POSITIVOS.....	19
2.2- EFECTOS NEGATIVOS.....	20
3. CONFIGURACIÓN.....	21
IV. LEY 50/1977, DE 14 DE NOVIEMBRE, SOBRE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL.	23
V. LEY 14/1985, DE 29 DE MAYO, DE RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS ACTIVOS FINANCIEROS.....	26
VI. LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO DE IRPF.	28
VII. REAL DECRETO LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS.....	30
1. CONSIDERACIONES GENERALES.....	30
2. ORDEN HAP/1882/2012, DE 31 DE MAYO, POR LA QUE SE DESARROLLA LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DEL REAL DECRETO LEY 12/2012.	34
3. EL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD FRENTE A LA DISPOSICIÓN ADICIONAL 1ª DEL REAL DECRETO LEY 12/2012 Y LA SENTENCIA 73/2017, DE 8 DE JUNIO.....	35
VIII. CONCLUSIONES.	38
IX. BIBLIOGRAFÍA	40
X. LEGISLACIÓN Y OTRAS DISPOSICIONES.....	43
XI. INDICE DE JURISPRUDENCIA CITADA.....	45

ABREVIATURAS.

Art.	Artículo.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CE	Constitución Española.
OP. CIT	Obra citada.
CP	Código Penal.
HAC	Orden Ministerial de la Agencia Tributaria.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residente
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre. Por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre Sociedades.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
TC	Tribunal Constitucional.
TS	Tribunal Supremo.

I. INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo de fin de grado tiene por finalidad definir y analizar las regularizaciones fiscales extraordinarias o lo que popularmente se conoce como “amnistía fiscal” en España.

La elección por nuestra parte de este tema surge por la polémica que este tipo de medidas tributarias y administrativas producen en la sociedad española. Porque no podemos obviar que uno de los mayores problemas con los que nos encontramos en nuestra sociedad democrática es el fraude que se comete contra la Administración Tributaria, siendo un tema de actualidad y objeto de importantes críticas por una parte de la sociedad española. La figura de la evasión tributaria se contempla en cualquier país del mundo, por lo que cada país aplica medidas represivas para lograr un efectivo cumplimiento tributario, esa presión por parte de los estados puede verse reforzada por la implantación de forma temporal de una amnistía fiscal, dando la oportunidad al evasor de declarar sus rentas ocultas. Tal regularización voluntaria abarca una rebaja total o parcial de las sanciones, intereses de demora, a veces determinados recargos, e incluso en algunos casos la propia cuota tributaria.

El efecto inmediato que produce el fraude fiscal es una notable pérdida de ingresos para la Administración, lo que va a provocar un elevado aumento de la presión fiscal que es soportada por el contribuyente cumplidor, alterando por tanto la equidad en la distribución de la carga tributaria entre los ciudadanos.

La regularización tributaria implica adaptar la situación jurídica del contribuyente al cumplimiento de la normativa vigente. Esta regularización extraordinaria forma parte de un paquete de medidas que rara vez suelen llevar programas aislados, cuyos objetivos fundamentalmente son: la rápida obtención de ingresos para el Estado, junto con el endurecimiento del régimen sancionador tributario, y ello va a provocar que algunos evasores regularicen su situación fiscal por temor a ser descubiertos en una eventual inspección futura.

La denominada regularización extraordinaria fiscal o coloquialmente amnistía fiscal hace referencia tanto a aspectos jurídicos, económicos, políticos y éticos, a través de los cuales se subsanan comportamientos ilícitos o irregulares de los contribuyentes.

Este tipo de regulación fiscal no es exclusiva de España, se da en muchos otros países; en todos los países genera controversias, enfrentando a una parte de la sociedad que ve esta regulación como una medida discriminatoria hacia los contribuyentes que cumplen correctamente año tras año con sus obligaciones tributarias y se sienten discriminados frente a quienes no han cumplido con sus obligaciones, no respetando los principios de igualdad y justicia tributaria de nuestra legislación, pudiendo algunos llegar a plantearse que defraudar a Hacienda y no cumplir con nuestras obligaciones puesto que el Estado cada cierto tiempo aprueba estas medidas, potenciando con ello este tipo de conductas irregulares.

Siendo una minoría de contribuyentes los que se ven beneficiados por estas medidas, los que incumplen sus obligaciones fiscales. Suelen ser contribuyentes con rentas elevadas e importante patrimonio, no obstante, unos se acogerán a este tipo de medidas y otros continuaran en la ilegalidad, con fundadas esperanzas de que la prescripción los libere definitivamente de sus responsabilidades.

Iniciaremos el trabajo comentando el artículo 31 CE, ya que toda la ciudadanía ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante un sistema tributario justo. Este precepto constitucional es la base de los principios rectores del sistema tributario, ese sistema tributario ha de tener en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes en base a los principios de progresividad e igualdad. Además, no se trata de que el ciudadano pague más, sino que ha de pagar de una forma progresiva, tal y como indica el principio de progresividad. Del deber de contribuir a financiar los gastos públicos surgen una serie de obligaciones, derechos y deberes que tenemos toda la ciudadanía frente a la Hacienda Pública, suponiendo tal situación el inicio de la relación jurídico tributaria, cuyas partes son el contribuyente y la Administración, dicha relación tendrá un contenido obligacional cuyo núcleo fundamental es la obligación o la deuda tributaria, pudiendo derivar obligaciones materiales y formales concernientes tanto al obligado tributario como a la Administración, debiendo cumplir el contribuyente con estas obligaciones para evitar la imposición de sanciones ante el incumplimiento.

Seguidamente nos ocuparemos del estudio de las leyes extraordinarias de regularización voluntaria de la situación fiscal, así como sus características y efectos que estas producen.

La regularización tributaria extraordinaria pretende adecuar la posición tributaria del contribuyente al acatamiento de la normativa vigente, son medidas extraordinarias que establecen los Estados para recaudar ante un incumplimiento previo, pero estas regularizaciones extraordinarias no siempre surgen para adaptar a la normativa la conducta del contribuyente, sino que la configuración jurídica de los efectos producidos por esta normativa está próxima a la amnistía. La amnistía contiene una medida genérica cuya finalidad es eliminar la ilicitud de una serie de conductas, perdonando la actitud defraudadora. Se puede deducir que la amnistía fiscal está estrechamente ligada con el concepto de condonación tributaria, distinguiéndose en que la condonación supone el perdón total o parcial de la obligación tributaria contraída con el fisco mientras que la regularización extraordinaria es una vía para regularizar de forma voluntaria la situación fiscal del contribuyente que hasta el momento no lo había hecho.

Estas medidas pueden generar un efecto positivo en un corto plazo, la recaudación que recibe el Estado con estas regularizaciones, o incluso a largo plazo, ya que aquellos sujetos que se acogen a la regularización, vuelven a entrar dentro del sistema fiscal, mejorando por tanto un cumplimiento futuro de las obligaciones tributarias con el consiguiente crecimiento de recaudación, pero también produce unos efectos muy negativos, ya que muchos autores consideran a estas medidas como injustas, causando un agravio a los contribuyentes honestos que cumplen con sus obligaciones en tiempo y forma, produciendo un efecto social de evasión, ya que al implantar cada cierto tiempo el Estado estas medidas, los contribuyentes honestos pueden dejar de cumplir sus obligaciones con el fisco a la espera de que se establezca una regularización que incluya condiciones más ventajosas.

Posteriormente analizaremos las cuatro regularizaciones extraordinarias que se han desarrollado en España, desde el advenimiento de la actual democracia, bien en forma de Ley ordinaria o en forma de Real Decreto Ley.

Finalizando el trabajo con el Recurso de inconstitucionalidad frente a la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto –Ley 12/2012 y la correspondiente sentencia del Tribunal Constitucional.

II. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS Y SU DESARROLLO LEGAL.

Partiendo de nuestra Constitución Española de 1978, en su Art. 31 CE, Título Primero “Derechos y Libertades de los Españoles”, indica lo siguiente: 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.”* De este precepto deducimos que todos contribuiremos al sostenimiento de los gastos públicos, mediante un sistema tributario justo que tenga en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, todo esto se hará en base a los principios de igualdad y progresividad ambos van de la mano, por lo que la carga tributaria se distribuirá según la riqueza (bienes, patrimonio, rentas etc.). Y no solo se trata de que pague más quien más tiene o gana, sino que debe pagarse más que proporcionalmente, ya que será el principio de progresividad el que concrete con el principio de capacidad económica siendo fundamental para que prevalezca un sistema tributario justo. El alcance de este principio ha sido determinado mediante la doctrina del TC, que ha diferenciado una doble vertiente de este principio, ya que actúa como fundamento del tributo, y a su vez justifica su imposición.¹ No podemos olvidar que la ciudadanía tiene que hacer frente a sus obligaciones y ejercitar sus derechos tributarios en base al Principio de generalidad.

Hemos de tener en cuenta que los tribunales se han pronunciado en numerosas ocasiones en lo referente a problemas de constitucionalidad que las regularizaciones extraordinarias voluntarias han suscitado. En relación al principio de igualdad es necesario destacar la jurisprudencia del tribunal constitucional la cual establece que el principio de igualdad ante la ley va a impedir diferencias de trato entre situaciones que puedan considerarse iguales, no pudiendo establecerse desigualdades que carezcan de justificación, o cuya justificación resulte desproporcionada.²

La entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, en concreto la DA 13º y 14ª, dio lugar a la vulneración del principio de igualdad puesto que no tuvo carácter retroactivo impidiendo con ello a los contribuyentes que estaban siendo investigados por parte de la Administración Tributaria la posibilidad de regularizar de forma voluntaria su

¹ Vid. Sentencia del TC 193/ 2004, de 4 de noviembre de 2004.

² Vid. Sentencia del TC 70/1990, de 26 de abril de 1990.

situación fiscal, en el lado opuesto encontramos a los contribuyentes que no habían sido aún investigados por la Administración Tributaria a los cuales se les planteaba la posibilidad de poder regularizar su situación con el fisco, por lo tanto aquellos contribuyentes que estaban siendo investigados por la Administración pudieron alegar que se vieron vulnerados por el principio de igualdad.³

En este sentido se han pronunciado los tribunales estableciendo que no existe vulneración de los principios constitucionales puesto que nuestra Constitución lo que prohíbe es el trato diferenciado ante dos supuestos iguales, el caso que nos ocupa en el que se podrían incurrir en delito contra la Hacienda Pública, será diferente al resto de delitos patrimoniales, justificando que a este tipo delictivo se le dé un trato jurídico diferente.

Según pronunciamiento del TC declara que el antiguo artículo 61.2 LGT no produce una vulneración del principio de igualdad de trato en lo referente al pago tributario de forma extemporánea que realizan los contribuyentes así como el trato entre la Hacienda Pública y los contribuyentes. Indicando que la finalidad es recibir más ingresos públicos para la Administración a través de aflorar rentas ocultas, este mecanismo legal se realiza de manera proporcional al objetivo que persigue.⁴

La vigente Ley 58/2003, General Tributaria en su Art. 17.1 establece que “*Se entiende por relación jurídico tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos*”. De este concepto legal se concreta que surge un conjunto de obligaciones, derechos y deberes respecto a los tributos. De esta definición se ha dicho por parte de la doctrina que tiene un carácter didáctico y presenta al tributo como una realidad compleja, superando con ello algunas voces doctrinales que se centraban en el hecho imponible y la obligación tributaria principal.⁵

Cada tributo lleva aparejada una obligación tributaria principal cuya finalidad es el pago de la cuota tributaria, según el Art 19LGT, siendo esta la obligación principal de todos los contribuyentes, además de esta obligación principal, la Ley General Tributaria

³ Vid. DE CUERDA MARTIN, M.: “La cláusula de regularización tributaria”, *Gabilex, revista del gabinete jurídico de Castilla la Mancha* nº 10, 2020, pág. 67.

⁴ Vid. Sentencia del TC de 21 de diciembre de 1995. Sentencia del TSJPV 677/1997, de 18 de julio de 1997.

⁵ Vid. SIMÓN ACOSTA, E.; SIMÓN YARZA, M^a E., *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, Pamplona, 2018, pág.116.

en su artículo 25 establece obligaciones tributarias accesorias basadas en prestaciones pecuniarias impuestas en base a otra obligación tributaria. Es una obligación ex lege, nacida por la voluntad de una ley, es una obligación de derecho público ya que tutela intereses de carácter público y es también una obligación pecuniaria ya que impone al obligado la entrega de una suma de dinero.

Dentro de las obligaciones accesorias nos encontraríamos con los intereses y recargos fruto de la declaración extemporánea y el procedimiento de apremio. De esta relación jurídica tributaria pueden derivarse obligaciones materiales cuyo objeto reside en una prestación de naturaleza tributaria que ha de ser exigible entre los obligados tributarios.

El nacimiento de la obligación surge del hecho imponible, en base a lo que establece la LGT en su Art 20, es el presupuesto de hecho del cual nace la obligación tributaria principal.

Los obligados tributarios según la LGT en su Art 35.1 *“son las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”*, de lo que podemos deducir que es obligado tributario cualquier sujeto que en virtud de una ley de naturaleza tributaria establezca una obligación que ha de ser cumplida tanto la principal como aquellas obligaciones formales inherentes a la misma.

La interpretación que hacen los profesores Simón Acosta y Simón Yarza sobre los contribuyentes, tal y como establece el artículo 36 LGT es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, asumiendo el pago del tributo. Se produce una diferencia sustancial entre el obligado tributario y el contribuyente, el obligado tributario es aquella persona física o jurídica obligada a cumplir con las obligaciones tributarias establecidas, mientras que el contribuyente es quien realiza el hecho imponible.⁶

La LGT distingue entre contribuyentes y responsables. Siendo contribuyente la persona que realiza el hecho imponible y el responsable la persona que debe hacer frente al pago de la deuda tributaria por encontrarse en una situación señalada por la Ley, aunque no haya realizado el hecho imponible.⁷

⁶ Vid. SIMÓN ACOSTA, E.; SIMÓN YARZA, M^a E., op. cit, pág. 252.

⁷ Vid. SIMÓN ACOSTA, E.; SIMÓN YARZA, M^a E., op. cit; págs. 260-263.

Hay dos tipos de responsabilidad, solidaria y subsidiaria, en el caso de la subsidiaria será necesaria la declaración de fallido o de insolvencia del deudor principal y de los responsables solidarios según lo establecido en la LGT en su Art 41.5.

De todo lo expuesto anteriormente se deduce que la deuda tributaria está formada por la cuota, intereses o recargos legalmente exigibles, sobre las bases o cuotas a favor del tesoro o de otros entes públicos, además no podemos olvidar que pueden formar parte de esta deuda las obligaciones accesorias siendo estas intereses, recargos por declaración extemporánea y recargos en periodo ejecutivo. Sin embargo, las sanciones no forman parte de la deuda tributaria.

Las leyes de regularización tributaria extraordinaria van a beneficiar a aquellos contribuyentes deshonestos, al darle la posibilidad de declarar los bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas frente a la Administración tributaria en un determinado plazo. Se perdona al contribuyente que, en muchos casos, una vez regularizada su situación fiscal, no va a sufrir ningún tipo de sanción, recargos o intereses de demora. Desde nuestro punto de vista, estas regularizaciones van a producir una vulneración con el principio de igualdad ya que produce una desigualdad de trato con el contribuyente que cumple con sus obligaciones con el fisco, en relación con el que incumple, esperando regularizar su situación fiscal con una medida que le resulte más ventajosa.

III. REGULARIZACION TRIBUTARIA EXTRAORDINARIA.

1. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA.

Las leyes de regularización extraordinaria de la situación fiscal son medidas contempladas en nuestro ordenamiento jurídico susceptibles de englobarse en los programas de cumplimiento voluntario, dichos programas persiguen el objetivo de que los obligados tributarios regularicen sus situaciones tributarias pasadas, por lo que reconducen esa situación de ilegalidad con el fisco al pasar a estar al corriente de sus obligaciones tributarias, siendo supuestos extraordinarios.

Estos programas se establecen dentro de la planificación sobre el cumplimiento general realizada por los países para combatir y luchar contra la evasión y elusión fiscal, diferenciándose de otras medidas, ya que pretenden el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Para elaborar dichas medidas, las Administraciones Tributarias deben establecer un enfoque dual, limitado en el tiempo, pero que conlleve estímulos reales para incentivar a aquellos contribuyentes deshonestos a que regularicen su situación fiscal, para dotar a esta medida de efectividad, se debe producir un endurecimiento del régimen sancionador aplicable o bien dotar a las Administraciones Tributarias de amplias facultades de control.

A corto plazo, tales programas constituyen una vía utilizada por los Estados para incrementar sus ingresos, ya que mediante su aplicación, se ingresan y descubren a la Hacienda Pública unas cantidades ocultadas.

A medio y largo plazo, lo que pretenden estos programas es reforzar un cumplimiento de las obligaciones fiscales futuras de esos contribuyentes con el fisco. Además, estos programas también sirven para facilitar a la Administración las vías, herramientas y procedimientos que utilizan los contribuyentes que no cumplen con el fisco, mejorando por tanto, los medios de la administración para detectar, luchar y perseguir esas conductas ilícitas.⁸

En España, desde el advenimiento de la democracia actual, han sido cuatro las leyes extraordinarias de regularización voluntaria de la situación fiscal de los

⁸ Vid. SOTO BERNABEU, L.: “La declaración tributaria especial: una reflexión retrospectiva”, *Crónica tributaria*, n° 164, 2017, págs. 168-170.

contribuyentes, estas leyes también han sido conocidas popularmente como leyes de amnistía fiscal.

La actual LGT establece que las deudas tributarias solo podrán condonarse en virtud de una ley en base a la cuantía y requisitos que se establezca en la misma, así mismo, esta ley establece que las sanciones tributarias se extinguen por pago o cumplimiento, por prescripción del derecho a exigir el pago, por compensación, por condonación y porque falezcan todos los obligados a satisfacerla.

Tradicionalmente en el ámbito tributario se incluían tres tipos de condonación.

-La condonación automática, establecida en virtud de una ley al cumplir los requisitos establecidos en ella, donde la administración pública no toma ninguna decisión. Esta condonación se enfocaba a las sanciones establecidas a los obligados tributarios en una propuesta de liquidación presentada por la administración en el procedimiento de inspección.

-La condonación graciable de sanciones tributarias otorgadas exclusivamente por el Ministro de Economía y Hacienda. Según la jurisprudencia del TS fundamenta que la condonación de multas y sanciones tiene por objeto rebajar la penalidad con la que la legislación vigente sanciona el incumplimiento de los deberes fiscales, así mismo, establece una asentada doctrina sobre el control de los actos graciales, centrándose en la condonación.⁹

-La condonación legal tanto de la deuda como de las sanciones tributarias a diferencia de los otros dos tipos de condonación se podría producir la condonación total o parcial de las sanciones.¹⁰

Calvo Ortega indica “que la ley no puede contradecir los principios de justicia tributaria ni el momento del establecimiento del tributo, ni tampoco en el de la condonación”, de ahí deducimos que el ámbito de proyección de la condonación se va a producir en aquellos tributos, en los que la obligación tributaria surge tras la obtención de un beneficio real, por lo que se proyectara una obligación tributaria concreta.¹¹

⁹ Vid. Sentencias del TS 490/1994, de 25 de mayo de 1994, de 24 de septiembre de 1996, 194/2004 de 4 de noviembre de 1999, 335/2009 de 15 de octubre de 2004.

¹⁰ Vid. CORDERO GARCIA, J.A.: *La condonación en el ámbito tributario*. Marcias Pons, 1999, Madrid, pág. 60.

¹¹ Vid. MAURICIO SUBIANA, S.: *Derecho financiero y tributario*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pág. 152.

El termino condonación, desde nuestro punto de vista, está estrechamente ligado al concepto de regularización aunque poseen matices diferentes, ya que la condonación lo que produce es la extinción total o parcial de la deuda tributaria o de las sanciones, de la cual deducimos que se produce un perdón al obligado tributario de la obligación que posee con el fisco, mientras que la regularización ordinaria, la adscribimos a adaptar la situación jurídica del contribuyente infractor al cumplimiento de la normativa tributaria mediante determinados mecanismos establecidos en virtud de ley existente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria o de la sanción.

La amnistía (o condonación legal) es una medida genérica que elimina la ilicitud del conjunto de conductas realizadas por los sujetos que no han cumplido con sus obligaciones con el fisco, olvidando la pena, mientras que el indulto supone una medida concreta de perdón, de forma individualizada en concordancia con la pena impuesta al culpable, vinculando a la Administración de Justicia, por la que las diferencias son notables, ya que en el primer caso se produce una alteración en el Ordenamiento Jurídico mientras que en el segundo se estaría estimando individualmente el efecto de la pena.

Observamos un supuesto de condonación tributaria en el artículo 16 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, por la que se desarrolla la Orden HAC/2816/2002, de 5 de noviembre, la disposición adicional única indica que serán anuladas y dadas de baja en cuenta, aquellas deudas notificadas al deudor en periodo voluntario, siempre que el importe inicial liquidado no supere los tres euros, al igual que esas deudas han de encontrarse en periodo ejecutivo para que surja efecto.¹²

La resolución conjunta de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y la Intervención General de la Administración del Estado, en base a la Orden anteriormente mencionada, establecen que se podrán acordar la anulación y baja de liquidaciones correspondientes a una deuda pendiente del obligado tributario que no exceda de tres euros siempre que reúna los requisitos previamente indicados.¹³

¹² Ley 47/2003 de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Vid. Orden HAC/2816/2002, de 5 de noviembre, por la que se desarrolla el art. 41.3 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, en relación con determinados recursos de derecho público recaudados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

¹³ Vid. Resolución de 29 de Julio de 2019, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se acuerda la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la Hacienda Pública estatal recaudados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a tres euros.

En esta resolución contemplamos la anulación y baja en la contabilidad de todas aquellas liquidaciones que realiza la Administración Tributaria derivada de la deuda pendiente a ingresar es una cuantía inferior a tres euros. Esto se debe a que la Administración Tributaria asume costes innecesarios, ya que la cantidad adeudada es inferior al coste que supone dicha recaudación siendo por lo tanto una medida estrictamente económica.

Podemos considerar que la base de la amnistía conlleva una derogación retroactiva de la norma punitiva, de forma implícita podría admitirse en virtud de lo establecido en el art. 9.3 CE estableciendo que la Constitución Española garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras restrictivas o no favorables de los derechos individuales. Por lo tanto, podemos admitir las disposiciones sancionadoras o punitivas más favorables que contengan efectos retroactivos. Por lo que no existe prohibición para que las amnistías existan en nuestro ordenamiento jurídico, siempre que las normas establecidas establezcan el correcto orden normativo con la norma que modifique.

La figura de la amnistía está relacionada con el ámbito punitivo, sujeta a una eficacia genérica al alterar el ordenamiento jurídico, no sancionando la anterior conducta prohibida.¹⁴

Las regularizaciones tributarias extraordinarias se llevan a cabo por la imposibilidad de la Hacienda Pública de paliar la totalidad del fraude fiscal. Estas medidas pueden enlazarse con las diferentes modalidades de comportamiento infractor o elusivo realizadas por el contribuyente.

Esta vinculación se conforma a consecuencia de las normas fiscales y los objetivos de la política fiscal, emanando tres formas de comportamiento:

- Cumplimiento por exceso no constituirá una infracción: el cumplimiento fiscal de la norma y la simultánea política fiscal, puede derivar en un cumplimiento por exceso o bien por defecto.
- La evasión fiscal: el incumplimiento de la ley.

¹⁴ Vid. SÁNCHEZ HUELE, M.A.; “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Revista de derecho (Valdivia)*, nº 1, 2013, pág. 100.

- Elusión fiscal: el cumplimiento legal que va contra los objetivos de la política fiscal, produciendo un incumplimiento de la ley.¹⁵

Toda amnistía va a contener una reducción de la responsabilidad del sujeto pasivo que no ha cumplido en tiempo dado con sus obligaciones tributarias, los pilares que toda amnistía contempla en mayor o menor medida, son los siguientes:

- La anulación o reducción de las sanciones, bien sean de índole administrativo o penal.
- El pago o condonación de los intereses de demora y recargos, de modo integro o una parte.
- La reducción parcial o total de la cuota líquida originaria.¹⁶

De tal fundamento se asienta una distinción del concepto de amnistía pura y amnistía extensiva:

- Amnistía pura: perdonan únicamente las multas por evasión, sin ningún efecto en el contribuyente que fue honesto en el pasado, ya que se produciría una eliminación de cualquier tipo de sanción, por lo que se equipara al contribuyente honesto con el que no ha cumplido.
- Amnistía extensiva: abarcan cualquier otro tipo distinto de amplitud en la reducción de la responsabilidad del contribuyente que no ha cumplido.

La amnistía pura perdona únicamente la sanción debida, mientras que, la extensiva perdona parte del pasivo fiscal del contribuyente, reduciendo o incluso suprimiendo los intereses de demora, o minorando el tipo de gravamen o la base imponible. La diferencia entre estos conceptos radica en la gran relevancia que surge cuando se juzga la lesión dentro del principio de equidad, ya que trata desigualmente a quienes debieran ser iguales en base al principio de igualdad contributiva.

Las amnistías fiscales engloban una serie de medidas, no suelen llevar únicamente programas aislados, ese paquete de medidas afectan a otras variables fiscales: oscilaciones en las labores de inspección, cuantía de sanciones...

¹⁵ Vid. OLMEDA DÍAZ, M.; ROIG COTANDA, J. M.; “tax amnesty and tax offence: the degree of effectiveness, rentability and equity in the spanish democracy (1978-1992)”, *international institute of public finance (iipf)*, 1993, pág. 2.

¹⁶ Vid. OLMEDA DÍAZ, M.; ROIG COTANDA, J.M.; op. cit, pág. 6.

Para lograr los objetivos de eficacia, rentabilidad y equidad que establecen estos programas, se implantan las medidas de soporte.

Según Lozano señala que la lucha contra el fraude “no justifica desde el punto de vista jurídico que se excepcione la obligación general de la ley, por lo que tales disposiciones de amnistía o moratoria fiscal producen una vulneración del principio de igualdad entre quienes cumplieron sus obligaciones fiscales a tiempo y quienes resultaron amnistiados”.¹⁷

Como ya hemos ido exponiendo en la introducción del trabajo, en estos casos los que no cumplieron con sus obligaciones tributarias en tiempo y forma son tratados de una forma inusitadamente benévola.

Otros autores indican que las regularizaciones se producen, en algunos casos, no siempre para adaptar a la nueva normativa la conducta del contribuyente, sino que estas leyes por los efectos que producen éstas amnistías están más próximas a denominarlas amnistías fiscales.¹⁸

Lozano en cuanto al término Amnistía Fiscal establece que se puede admitir para referirse a “*perdones generales*” establecidos en torno a la ley.¹⁹

Lerman indica que Amnistía Fiscal es “*Medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a Impuestos de periodos precedentes, o haberlo hecho parcialmente, y que ahora declaran por entero*”.²⁰

Desde un punto de vista jurídico tributario el término de regularización tributaria trata de acomodar la situación del contribuyente al cumplimiento de la ley.

Estas leyes proporcionan a los obligados tributarios la condonación de intereses y sanciones por lo que se podrán denominar a estas leyes de condonación fiscal o amnistías fiscales.

¹⁷ Vid. LOZANO, B.; *La extinción de las sanciones administrativas y tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 178 y 179.

¹⁸ Vid. ARMENTIA BASTERRA, J.: “Amnistía fiscal: ética y legalidad”, *Gaceta tributaria del País Vasco*, nº 50, 2010, pág. 79.

¹⁹ Vid. LOZANO, B.: op. cit. Pág. 179.

²⁰ Vid. LERMAN, A; “Tax amnesty: the federal perspective” *Revista Fiscal Nacional*, nº 3, 1986, pág. 325.

La naturaleza de la amnistía tributaria es una figura compleja e híbrida, entremezcla consideraciones punitivas con las tributarias. Al abarcar un conjunto de medidas de conmutación de sanciones como consecuencia de una defraudación tributaria a aquellos contribuyentes que voluntariamente regularicen su situación fiscal con la Hacienda Pública. Este conjunto de medidas tan diferentes las unas a las otras impide planear una definición precisa de las mismas.

Estos conceptos han sido apoyados por diversos autores, destacando aquí a Martínez Lafuente, ya que indica que tanto la amnistía penal como las llamadas amnistías fiscales son expresiones de la condonación en la esfera del Derecho Público teniendo en común que dicha condonación se realiza mediante ley. Quienes se acojan a la condonación lo que intentan con este acto es ser condonados tanto los intereses como las sanciones por lo que también podríamos denominarlo leyes de condonación, ya que presupone el nacimiento y la condonación de la obligación tributaria.

2 CARACTERISTICAS Y EFECTOS.

Las leyes extraordinarias de regularización voluntaria de la situación fiscal son medidas dictadas con posterioridad al cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones por los contribuyentes y tienen por objeto liberar de algunas o todas de las consecuencias negativas que se derivan del incumplimiento; en estos casos, también se adapta la situación del contribuyente a cumplimiento de la ley, pero es una ley, que en base a lo señalado, va a generar problemas en relación con los principios de igualdad y justicia tributaria, ya que se benefician de ella los contribuyentes que no cumplieron en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias, quedando los que sí cumplieron en peor situación.

Extrapolando la regularización tributaria al concepto incluido en el Código Penal, del artículo 305.4 podemos deducir que para regularizar su situación fiscal, sin que sobre él recaiga cualquier tipo de castigo, ha de cumplir los siguientes requisitos:²¹

1. El obligado tributario, ha de reconocer que posee una deuda con el fisco.

²¹ Vid. Circular nº 9/2009, de 4 de mayo, sobre interpretación del término regularizar, en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 art. 305 y del art. 307 del C.P.

2. Ha de tratarse de una deuda cuya cuantía exceda de 120.000 euros.

3. Ese efecto de la regularización, ha de estar condicionado al pago de la deuda.

Por lo que la regularización de la situación fiscal por el obligado tributario impedirá que se realicen sobre él cualquier tipo de actuación, por lo que tampoco se le podrá perseguir por posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que hubiera cometido el obligado ateniéndose a la deuda tributaria objeto de regularización.

El Tribunal Supremo, se ha manifestado estableciendo que la regularización fiscal se efectúa cuando el obligado satisface totalmente la deuda contraída con el fisco.

Esta concepción ha sido defendida por un sector de la doctrina, que apoyan el concepto de regularización como un comportamiento del obligado tributario en el que de manera voluntaria autoliquida la deuda contraída con la Administración Tributaria, la cual se extingue cuando satisface el pago de la deuda.²²

En virtud de lo establecido en jurisprudencia asentada del Tribunal Supremo, podemos destacar que realmente se pretende exonerar de responsabilidad penal de aquellos contribuyentes que a pesar de encontrarse en una situación de irregularidad, acuerden salir de ella.²³

El efecto que podemos observar en las regularizaciones extraordinarias con el fisco, es beneficiar a aquellas personas cuyos patrimonios y rentas son elevados y no están en una situación de cumplimiento de la normativa vigente.

En términos generales, tenemos que tener en cuenta que en vía administrativa, la prescripción es a los 4 años, frente a los 5 años que establece nuestro C.P por un delito de defraudación tributaria.²⁴

Los efectos de la regularización fiscal sobre la extensión de terceros partícipes han producido una discrepancia doctrinal. Parte de la doctrina considera que la regularización no debería ser considerada como una excusa absolutoria, considerando que la regularización es el medio que va a impedir que el delito se consuma, ya que se produce

²² Vid. Sentencia del TS 1013/2019, de 9 de Julio de 2019.

²³ Vid. Sentencia del TS 539/2003, de 30 de abril de 2003.

²⁴ Vid. Sentencia del TS 953/2017, de 28 de noviembre de 2017.

una ausencia de una real elusión del pago del tributo, como también se puede percibir la falta de ánimo defraudatorio.²⁵

La mayor parte de la doctrina otorga a la regulación el carácter de excusa absoluta, tal criterio fue refrendado por la Fiscalía General del Estado a través de la consulta 4/1997 sobre la interpretación del término regularizar. Jurisprudencia asentada del TS establece que la razón de la excusa absoluta es la autodenuncia y reparación, no cabría aplicar este supuesto tributario cuando ni se ha autodenunciado ni se ha reparado, al faltar estos requisitos, la imposición de la pena carece de fundamento. Por lo que la excusa absoluta determina una categoría jurídica que por razones de política criminal va a impedir que el responsable sea sancionado con pena.²⁶

Estos requisitos nos parecen intolerables, ya que se podría extrapolar al hecho de que el infractor que hubiese sido descubierto, ingresando el importe del tributo, desencadena la subsanación de la lesión, por lo que, no existiendo dicha lesión, o bien que transcurra el plazo de prescripción sin que el evasor sea descubierto, la deuda tributaria quedaría extinguida. Siguiendo esta tesis si no se perfecciona el tipo, no se podría considerar que se hubiera producido una lesión del bien jurídico, por lo que el delito no habría llegado a consumarse, por lo que al faltar estos requisitos la pena carece de fundamento.

2.1- EFECTOS POSITIVOS.

Como efectos inmediatos que observamos de la amnistía se encontraría la obtención de un inmediato incremento recaudatorio con la consecuente disminución del déficit público.

Se va a mejorar el cumplimiento futuro de la recaudación, ya que se unen a las listas de los contribuyentes defraudadores que anteriormente no han cumplido con sus obligaciones tributarias, conllevando todo esto a una distribución equitativa de la carga fiscal, junto con un control y conocimiento más exhaustivo de los cimientos tributarios, sirviendo para trazar las guías y estrategias de inspección en el futuro, lo que también va a producir es un cambio de actitud del contribuyente, esto es, existen casos en que, a pesar de que hayan desaparecido las razones por las que el contribuyente manifestaba su actitud

²⁵ Consulta nº 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes a efectos de regularización.

²⁶ Vid. Sentencia del TS 702/2003, de 30 de mayo de 2003. Sentencia del TS 335/2009, de 29 de mayo de 2009.

evasora, éste continua evadiendo puesto que considera que si deja de ocultar sus rentas, una inspección descubriría su pasada evasión. Estas medidas van a permitir que el contribuyente defraudador se acoja a la amnistía sin miedo a ser descubierto de sus evasiones pasadas. También ofrecen la posibilidad al sujeto pasivo que no cumplió sus obligaciones fiscales en un determinado periodo, o no cumplió parte del mismo, regularizar sus obligaciones fiscales concernientes al pasado.²⁷

Unido a la amnistía fiscal siempre tiene que ir un endurecimiento de represión de la evasión²⁸, centrándose en aquellos evasores que no modifican su actitud defraudadora hasta el momento de que fuesen inducidos al posible peligro de poder ser descubiertos en caso de no regularizar su situación fiscal, en un momento clave, en el cual, a través de determinadas medidas con vigencia temporal, el estado permite al contribuyente deshonesto regularizar su situación con el fisco.

El aumento considerable de regularizaciones conduce a un incremento del número de contribuyentes lo que repercutirá en un incremento de la base imponible a declarar posibilitando la rebaja de los tipos impositivos.

Otro efecto a corto plazo que podemos observar de la amnistía es la repatriación de capitales que estaban evadidos en el extranjero, recuperándose rentas y patrimonios que hasta entonces estaban ocultos en el extranjero que sin estas medidas no aflorarían.

Estas medidas tampoco van a suponer un coste para las labores de inspección tributaria ya que los ciudadanos voluntariamente se acogen a regularizar su situación con el fisco.

2.2- EFECTOS NEGATIVOS.

Los efectos negativos que observamos de las amnistías se producen mayormente en un largo plazo, se pueden englobar en dos:

- 1- Desigualdad del contribuyente honesto favoreciendo al defraudador: incentivando al contribuyente que ha cumplido tradicionalmente con sus obligaciones tributarias a dejar de hacerlo, ya que estos pueden considerarla como una medida

²⁷ Vid. LÓPEZ LABORDA, J.; RODRIGO SAUCO, F.; “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿qué hemos aprendido hasta ahora?”, *Hacienda Pública Española/ Revista de Economía Pública* n° 162, 2002, pág. 123.

²⁸ Vid. RAMOS LLANOS, A.J.; “Fiscalidad y crisis económica en España” *Revistas Comillas* n° 266, 2012, pág. 35.

injusta, reduciendo por tanto sus declaraciones voluntarias al producirse una reducción de la percepción que tuviera el contribuyente honesto de la culpabilidad derivada del incumplimiento tributario ya que estos contribuyentes honestos descubren con estas medidas formas de evasión que desconocían hasta el momento.

- 2- El régimen favorecedor de la amnistía: Cuando se establece una amnistía, se está transmitiendo a la ciudadanía que existen vías para la evasión fiscal, transmitiendo a los contribuyentes honestos una sensación de facilidad a la hora de poder defraudar, al ser incapaces de aplicar las autoridades la normativa fiscal, produciendo así mismo, una percepción social de impunidad, cuando se establecen estas medidas de carácter más ventajoso, al tener como expectativa una futura amnistía.²⁹

Estos programas de amnistía fiscal incentivan al futuro fraude fiscal, pienso que son medidas muy injustas en la medida que constituyen un agravio para los contribuyentes honestos que han cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias, incitando a aquellos contribuyentes honestos a convertirse en defraudadores puesto que en un futuro próximo el Estado implantará estas medidas a pesar de su hincapié en no repetir las.

3. CONFIGURACIÓN.

Las amnistías fiscales abarcan un conjunto de medidas enfocadas a la condonación de las sanciones producidas por la defraudación tributaria realizada por el evasor. Tales medidas se aplican a los contribuyentes que voluntariamente regularicen su situación fiscal con la Hacienda Pública. Estas medidas tan heterogéneas entre sí, impiden establecer una definición exacta de la misma.

Es necesario considerar 4 elementos básicos que toda amnistía ha de contener:

- Elegibilidad en relación a los contribuyentes que pueden acogerse a las amnistías, diferenciando aquellas que permiten acogerse a los ciudadanos o empresas que a efectos de la Administración tributaria tengan la consideración de defraudadores con aquellas otras que no permiten a esos ciudadanos o empresas acogerse. Cuando un gobierno permite a estos ciudadanos deshonestos acogerse a la

²⁹ Vid. LÓPEZ LABORDA, J.; RODRIGO SAUCO, F.; op. cit. pag. 134.

amnistía va a producir un efecto muy negativo en el futuro ya que no penalizan suficientemente la evasión.

- Cobertura: hace referencia a los impuestos que perdona la amnistía, pudiendo ser totales, englobando cualquier tipo de tributo que el contribuyente debía haber declarado a la administración tributaria, o parciales, los cuales se proyectan sobre determinados tributos.
- Incentivos: comprenden las medidas de gracia que pueden acogerse los contribuyentes que regularicen voluntariamente su situación fiscal, tales medidas abarcan desde la condonación de sanciones administrativas y/o penales, la condonación de intereses, llegando incluso a la posibilidad de una reducción de los impuestos que correspondería satisfacer a la Hacienda Pública el contribuyente deshonesto. La mayoría de amnistías fiscales implantadas conllevan a beneficiar a los contribuyentes evasores al acogerse a tipos impositivos más reducidos que los que hubiesen sido de aplicación en el momento que el contribuyente evasor no declarase sus impuestos. La aplicación de tipos impositivos más bajos a la hora de implantar estas medidas va a generar un efecto muy negativo a largo plazo una vez esté vigente esta medida concerniente al cumplimiento fiscal.
- Duración: referente al periodo de duración de estas medidas, suele ser temporal, estableciendo antes de la entrada en vigor de la medida, de forma anticipada, el plazo de vigencia de la misma.

La finalidad reside en que los defraudadores se acojan a estas medidas pero para ello, han de ir acompañados de programas ambiciosos encaminados a la lucha contra el fraude fiscal, incrementando notoriamente las inspecciones futuras unidas a un endurecimiento de las sanciones tributarias.³⁰

³⁰ Vid. ÁLVAREZ GARCÍA, S.: “Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales”, *Cuadernos de información económica*, n° 229, 2012, pág. 8.

IV. LEY 50/1977, DE 14 DE NOVIEMBRE, SOBRE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL.

La primera ley de amnistía fiscal en España tuvo su entrada en vigor en plena transición de la democracia, el motivo principal residía en eliminar algunos efectos jurídicos que pudieran tambalear la consolidación del nuevo régimen, permitiendo un amplio consenso entre los diferentes grupos políticos y sociales para llevar a cabo la reforma. Por lo que podemos deducir que la amnistía de 1977 contuvo un trasfondo político.³¹

La ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la reforma Fiscal, establece en su capítulo V, en los artículos 30 al 34, la regulación voluntaria de la situación fiscal.

El artículo 30 indica que los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas podrán, dentro del primer trimestre de mil novecientos setenta y ocho, regularizar voluntariamente su situación tributaria, por las rentas percibidas en el año mil novecientos setenta y seis.³²

Por lo que los sujetos que están legitimados a acogerse a esta ley son todos aquellos sujetos que eventualmente hubieran incumplido sus obligaciones tributarias, no pudiendo acogerse los sujetos reincidentes, por lo que estarán legitimados los contribuyentes, los sustitutos y los responsables.³³

Esta ley actúa como una verdadera amnistía, el eventual defraudador pagaba la misma cantidad por la que hubiese pagado si hubiese declarado las obligaciones tributarias en tiempo y forma.

Así mismo, indica que de la regularización no recaerá en la persona ningún tipo de recargo o sanción, es decir, no se tendrán en consideración ni los intereses de demora ni demás recargos aplicables por demora, apremio o aplazamiento, produciéndose en esta ley verdaderas condonaciones, al liberar del pago elementos tributarios.

³¹ Vid. RANZ ALONSO, E.: “La ley de amnistía, puente a la libertad y soporte para la comunidad”, *historia y comunicación social*. soc 23, 2018.

³² Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

³³ Vid. BLASCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J. L, SALIDO GUSI, J.: *La amnistía fiscal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pág 15.

En alusión a las empresas, sujetas a los Impuestos Sobre Sociedades e Industria cuota de beneficios, podrán regularizar sus balances, con la exención de otros impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden, como establece el art.31 de la citada ley. Esa exención abarca tanto los impuestos directos e indirectos que pretendiesen regularizar, siendo el primer balance cerrado con posterioridad al 17 de noviembre de 1977, el que se tendrá por regularizado. Ha de tratarse de bienes, derechos y obligaciones que a pesar de estar ocultos, existiesen en el momento de realizar la declaración.

La diferencia de regularización respecto al IRPF, es que la condonación en este ámbito sólo afectaba a sanciones y recargos, mientras que la regulación establecida para las empresas, en el Impuesto Sobre Sociedades e Industria, la condonación afecta tanto a las cuotas, como a las sanciones y recargos.³⁴

Para incentivar que las empresas se acogieran a esta amnistía, se añadió otro beneficio a los sujetos que debiesen regularizar su situación fiscal, con la Orden de 14 de enero de 1978, la cual permitía a las empresas que hubiesen cerrado su ejercicio el 31 de diciembre de 1977, no habiendo realizado las oportunas operaciones de regularización, dispondrían de un plazo que oscila desde el 17 de noviembre al 31 de Junio de 1978 para efectuar la regularización, siempre que el balance hubiese sido regularizado.

La Orden facultaba al contribuyente para completar la declaración del IRPF que se acojan a la regulación voluntaria, indicando que aquellos sujetos pasivos del Impuesto General de las personas físicas, que pretendan acogerse a la regulación voluntaria, no habiendo presentado la declaración correspondiente en la fecha establecida, podrán solicitar la regulación mediante un escrito presentado ante el Delegado de Hacienda de la provincia donde radique su domicilio fiscal.³⁵

En los años 80 este sistema tributario no funciono como se había previsto, entre otras razones por lo siguiente:

- Gran presión fiscal consecuencia del aumento del gasto público.
- Hubo un incremento de la recaudación pero fue menos equitativo dando lugar a un gran déficit en la economía y en la seguridad jurídica.

³⁴ Vid. BLASCO CORDERO I, MONEDERO ARANDILLA, J.L., SALIDO GUSI, J.: op. cit, pág, 18.

³⁵ Vid. Orden 14 de enero de 1978, por la que se desarrolla la regularización voluntaria de la situación fiscal.

- Se reducen las garantías de los contribuyentes debido a un mayor déficit y gasto público, todo ello unido a las dificultades de la Administración tributaria para terminar con el fraude. Aumentándose la presión fiscal sobre los contribuyentes ya que la Administración necesita incrementar la recaudación para compensar el aumento del gasto público y la falta de ingresos por evasión.³⁶

³⁶ Vid. PRIETO JANO, M^a. J.: “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: Las reformas fiscales”, *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, 1994, pág. 233.

V. LEY 14/1985, DE 29 DE MAYO, DE RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS ACTIVOS FINANCIEROS.

En 1985 estaban empezando a incrementarse una serie de productos financieros que actuaban al margen de la fiscalidad. Una sucesión de letras o pagarés que eran utilizados tanto por las entidades financieras como por grandes compañías como vías para captar financiación.³⁷

La Ley 14/1985, recoge en la exposición de motivos, que surge para evitar fórmulas que pudieran alterar los modos de tributar de determinados activos financieros, ya que uno de los objetivos que podemos deducir de esta exposición de motivos, regula determinados mecanismos tanto para prevenir la ocultación de rentas y patrimonios o así como la prohibición de fórmulas de colocación de capitales obtenidos de rentas en especie, ya que esa ausencia de control garantizaba una maximización del beneficio fiscal.³⁸

Esta reforma fiscal va a configurar un sistema fiscal, estableciendo que los activos financieros se declaren en caso de plusvalía o incrementos del patrimonio, ya que anteriormente se estaban declarando como minusvalías, provocando así una visible discriminación con otro tipo de rentas que sí eran controladas.

Esta ley establece que la tributación de los activos citados, tanto para el ISRPF como el impuesto sobre sociedades, tendrán una retención de origen del 45% en productos obtenidos de un rendimiento implícito mientras que en las demás retenciones se aplicarán una retención del 18%. Se exceptúa la retención contenida en el artículo 8.1 a) el cual establece que “los rendimientos de los títulos emitidos por el Tesoro o por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención del mercado monetario, así como los rendimientos de los Pagarés del Tesoro”.³⁹

Esta medida permitía a aquellos evasores de impuestos con rentas ocultas la posibilidad de adquirir pagarés del Tesoro Público. Por esas rentas declaradas no se exigirán impuestos, ni tampoco recargos ni sanciones. Esto supone otro empuje para que los sujetos se acogiesen a adquirir este tipo de deuda pública, otra de las ventajas que

³⁷ Vid. COMÍN, F.; “La corrupción permanente. El fraude fiscal en España”, *Revista de historia contemporánea*. Nº 16, 2018, pág. 519.

³⁸ Ley 14/1985, de 29 de Mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros.

³⁹ Vid. BLASCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J. L, SALIDO GUSI, J.: op. cit, pág. 18.

otorgaba esta medida, es que se mantenían en el anonimato a aquellas personas que se acogieran a regularizar su situación con el fisco.

VI. LEY 18/1991, DE 6 DE JUNIO DE IRPF.

Esta amnistía está estrechamente vinculada a la de 1985. La disposición adicional 13, permitía a los titulares de los Pagarés de Tesoro, mencionados en la anterior ley, pudiesen canjearlos por activos de Deuda Pública Especial. Para poder canjearlos, deberían ser personas físicas o jurídicas que tuvieran su residencia fiscal en España, pudiendo interpretar que el objeto de esta disposición es dar respuesta a aquellos títulos valores que resultasen opacos procedentes de la amnistía de 1985.

Esa Deuda Pública Especial presentaba una serie de características:

- Se emitía mediante anotaciones en cuenta, cuyo carácter era nominativo, no siendo transmisible, salvo por título mortis causa.
- Se emitiría al descuento, fijando el precio efectivo de suscripción de forma que el rendimiento resultante fuese del 2 por 100 anual
- La fecha de vencimiento ordinario de los activos de Deuda Pública Especial, será a los 6 años de su emisión, en 1997.⁴⁰

Esta ley, permite que cualquier activo que se posea, pueda ser suscrito como Deuda Pública Especial, por lo que basta con adquirir Pagarés de Tesoro, acudir al mercado secundario, efectuando el cambio por Deuda Pública Especial. Estos sujetos disponen para realizar tales operaciones desde la entrada en vigor de esta ley, 8 de junio de 1991 hasta el 31 de diciembre de 1992. Disponen de dicho margen porque a partir del 1 de enero de 1992, las nuevas emisiones de pagarés de Tesoro estarán sometidas a las obligaciones ordinarias de colaboración con la Hacienda Pública.

Este fue el medio por el que se pudo hacer aflorar determinadas rentas y patrimonios no declarados, al permanecer en el anonimato los datos de los titulares frente a la administración tributaria, la cual no recibía la documentación hasta que se hubiese completado la amortización o vencimiento de la deuda, pasados los 6 años, con el trascurso del tiempo, se cumplía el plazo de prescripción de la deuda tributaria, por lo que prescribe cualquier tipo de responsabilidad tributaria o administrativa. Se conseguiría regularizar dichas rentas y patrimonios.⁴¹

⁴⁰ Ley 18/1991, de 6 de Junio de IRPF.

⁴¹ Vid. PRIETO JANO, M^a. J.: op. cit, pág.236.

La norma contenida en la Disposición adicional 14 incluía la posibilidad de regularizar las situaciones tributarias de cualquier contribuyente en situación irregular, mediante la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias, y realizando el ingreso por cualquier concepto tributario que estuviera devengado antes del 1 de Enero de 1990, sin contar con las sanciones e intereses de demora que pudieran exigirse.

No podrá acogerse a la regulación aquel contribuyente que haya sido requerido o notificado mediante cualquier actuación administrativa o judicial en relación con dichas deudas.

En estas declaraciones complementarias, a diferencia del canje de activos, permiten aflorar cualquier tipo de rendimientos, incluso incrementos del patrimonio o simplemente activos ocultos.

Para fomentar la regulación, los ingresos podrán fraccionarse sin garantías en cuatro pagos de idéntica cuantía económica, en periodos anuales; El ingreso del primer pago ha de realizarse cuando el contribuyente presente la declaración o autoliquidación, los restantes, habrán de realizarse, antes del día 20 de diciembre de los 3 siguientes años.

Además se establecía que el plazo para presentar las declaraciones no interrumpiría los plazos de prescripción, ofreciendo una gran ventaja, sobre todo para aquellos contribuyentes que estuviesen a punto de concluir el plazo de prescripción.

Esta ley resultó obtener unos resultados exitosos, en parte, por el endurecimiento en el procedimiento sancionador relativo a las declaraciones complementarias, tal y como establecía la modificación de la Ley General Tributaria, por otra parte, con la liberalización de recursos humanos mediante métodos de determinación de las bases imponibles en rendimientos empresariales mediante el método de estimación objetiva, las actividades inspectoras gozaban de una mayor efectividad.

Al canjearse los Pagares dio un saldo medio trimestral de 1.4 billones de pesetas, presentándose 66.000 declaraciones complementarias siendo la recaudación de 170 mil millones de pesetas.

VII. REAL DECRETO LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS.

1. CONSIDERACIONES GENERALES.

El Real Decreto Ley 12/1012, de 30 de Marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas, dirigidas a la reducción del déficit público, se presenta como una verdadera amnistía, porque no sólo exonera a los contribuyentes deshonestos de las sanciones, intereses y recargos tributarios, se les exonera también de la responsabilidad penal, aunque la infracción pudiera haber sido calificada como delito contra la Hacienda Pública.

Las medidas contenidas en el Real Decreto Ley han sido calificadas por la mayor parte de la sociedad, como medidas muy injustas, premiando a los defraudadores, puesto que en vez de hacer frente al pago del 43% del valor de los bienes que establecía en su momento el IRPF, pudiendo llegar hasta el pago del 53% del valor de los bienes, sumándole los recargos del 20% por declaración extemporánea, intereses de demora evitando también las sanciones administrativas o penales, estos defraudadores se acogerían al pago del 10%, resultando beneficiados.⁴²

Esta ley, recoge en su exposición de motivos que se establecerá un gravamen especial sobre rentas de procedencia extranjera, permitiendo la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones correspondientes a entidades que pese a realizar sus actividades empresariales en el extranjero, o bien que se encuentren en territorios de baja tributación, o que estén localizados en paraísos fiscales, cuya vigencia tendrá una aplicación exclusiva para el año 2012.

La exposición de motivos de la citada ley detalla los objetivos que fundamental el desarrollo de este Real Decreto Ley, favoreciendo a los contribuyentes que no tuvieran regularizada su situación fiscal, poder acogerse a esa regulación siempre que no recayera sobre él, ninguna actuación administrativa o judicial, además de establecerse un tipo de gravamen especial mediante un modelo de declaración que será aprobado por una orden ministerial del Ministro de Hacienda y Administración Pública.

⁴² Vid. SOUTO, M. A.: “Blanqueo, innovaciones tecnológicas, amnistía fiscal de 2012 y reforma penal”, *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, n° 14, 2012, pág. 23.

La Declaración Tributaria Especial viene recogida en la disposición adicional primera, estableciendo que los contribuyentes del IRPF o IRNR titulares de bienes o derechos no correspondientes con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán regularizar su situación tributaria presentando una declaración extraordinaria, siempre que sean los titulares de esos bienes y derechos no declarados.

La naturaleza jurídica de esta declaración especial es la de un impuesto directo sobre el patrimonio oculto establecido en una fecha concreta en vez de tratarlo como una declaración tributaria especial sin diferenciar si el sujeto receptor de la renta es persona física o jurídica, se considera un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, es personal, objetivo, instantáneo y proporcional.⁴³

El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a efectos del IRPF.

Presentando la declaración extraordinaria e ingresando la cuantía resultante de aplicar al valor de esos bienes o derechos un gravamen especial del 10%, este Real Decreto Ley determina un gravamen inferior al que normalmente se establece.⁴⁴

Uno de los efectos de esta regularización, surge en el momento que las deudas tributarias del contribuyente resulten prescritas a efectos del derecho que tiene la administración tributaria para determinarlas. Una vez transcurra el plazo de prescripción, no se devolverán aquellas cantidades pagadas que hayan permitido obtener la exoneración de la responsabilidad penal de los supuestos recogidos en el apartado 2 del artículo 180 de la LGT. Es decir, las cantidades pagadas como consecuencia de la regularización no pueden ser consideradas ingresos indebidos, por lo que su devolución no sería válida en los casos que constituyera delito fiscal. La finalidad es conseguir que el contribuyente no reclame la devolución de los ingresos indebidos alegando la prescripción de la deuda tributaria una vez el contribuyente haya evitado ser denunciado ante la Hacienda Pública.⁴⁵

⁴³ Vid. GIL SORIANO, A.: “¿Amnistía fiscal como medida de lucha contra el fraude?”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 30, 2012, pág. 64.

⁴⁴ Vid. TERRADILLOS BASOCO, J. A.: “La reforma penal española líneas maestras”, *Revista nuevo foro penal*, nº 78, 2012, pág. 26.

⁴⁵ Vid. PÉREZ DE VEGA, M^o. L.: “Reformas fiscales frente a la crisis económica en España”, *Revista de estudios europeos*, nº 60, 2012, pág., 66.

Siendo el plazo legal de prescripción penal de cinco años, frente a los cuatro años que se establece en el ámbito tributario, esta dualidad de prescripciones puede generar controversias sobre la posible incidencia que puede surgir de la prescripción tributaria sobre la penal. La regularización del quinto año, es aquella que, a pesar de haber prescrito administrativamente el contribuyente puede regularizar su situación penal. Esta regularización resulta inexigible por parte de la Administración tributaria al haber transcurrido el plazo de prescripción administrativa.⁴⁶

Asimismo, la presentación de la declaración extraordinaria excluiría las sanciones, recargos e intereses de demora, de forma que si los activos ocultos generasen ingresos por intereses, dividendos, ganancias de patrimonio, dichas rentas derivarían a una declaración complementaria del artículo 27 LGT, por lo que dicha regulación establece una excusa absoluta limitada a las ganancias no justificadas pertenecientes al IRPF, junto con los activos ocultos del IS. Por lo que el contribuyente que tuviese la intención de regularizar su situación fiscal podrá, o bien presentar una declaración extemporánea e relación con el impuesto y el período correspondiente, procediendo a la liquidación de la deuda tributaria o bien, presentar una declaración tributaria Especial incluyendo solamente el valor de los bienes o derechos adquiridos, en ambos casos, podría desencadenar una exención de las responsabilidades penales o administrativas tras presentar dentro del plazo la autoliquidación del Impuesto que se tratara, la diferencia es que en el primer supuesto, la cuota a ingresar provendría de la aplicación de las normas de liquidación establecidas para cada impuesto, mientras que el segundo caso, la cuota a ingresar sería el resultado de aplicar un tipo proporcional al valor declarado de esos bienes y derechos pertenecientes al contribuyente, sin exigir recargos ni intereses de demora.⁴⁷

Se trata de una declaración voluntaria, puesto que su presentación e ingreso no satisface ningún requerimiento surgido con anterioridad. Es un derecho del contribuyente con fecha de caducidad.

El plazo para la presentación de declaraciones y su ingreso finaliza el 30 de noviembre de 2012.

⁴⁶ Vid. SANZ DÍAZ- PALACIOS, J. A.: “Algunas consideraciones en materia de prescripción tributaria y penal”, *Crónica Tributaria*, nº 108, 2003, págs. 175-176.

⁴⁷ Vid. CALVO VÉRGEZ, J.: “Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿Un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?”, *Crónica tributaria*, nº 146, 2013, págs. 11-12.

La regulación de esta amnistía quiso dar un paso más allá, pretendiendo resolver la inseguridad jurídica, con una modificación en el artículo 180.2 LGT, introduciendo un nuevo apartado, en el que establece que si la Administración tributaria comprueba que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria, antes de que se inicie sobre él cualquier actuación de comprobación o investigación, mediante el pago de la deuda tributaria, dicha regularización le exoneraría de la responsabilidad penal, aunque la infracción pudiera haber sido constitutiva de delito. Dicho precepto no termina de resolver la problemática planteada, porque el sujeto que se acoge a realizar la declaración tributaria especial no declara las rentas obtenidas que han sido ocultadas a la administración, ni tampoco su origen, por lo que en la declaración no se estaría produciendo un completo reconocimiento del hecho imponible.

Otro de los problemas que surgen en torno a dicha modificación, es atribuir a la Administración tributaria competencia para entrar a valorar los efectos penales de la regularización realizada por el sujeto pasivo, atribución que corresponde al orden penal y va a producir que la medida no alcance la efectividad deseada.

Esta regularización fiscal va a afectar a la imposición directa correspondiente a las rentas que se ocultaron, si esas rentas fueron destinadas a adquirir patrimonio, naciendo la obligación de contribuir del tributo, la regulación no se extiende a dichas obligaciones tributarias, eso va a producir un desincentivo a aquellos defraudadores que quieran acogerse a la amnistía, surgiendo un motivo para desconfiar del afán recaudatorio objeto de esta medida presentada por el Gobierno.⁴⁸

La disposición adicional primera del Real Decreto Ley 12/2012, va a sufrir una modificación a través del Real Decreto Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados activos financieros, se van a introducir diversas medidas tributarias y administrativas enfocadas a la reducción del déficit público, dentro de ese paquete de medidas debemos destacar la declaración tributaria especial, cuya finalidad es la de determinar el valor de los bienes o servicios fruto de la declaración, añadiéndose dos apartados más al Real Decreto Ley 12/2012, estableciendo lo siguiente:

⁴⁸ Vid. LÓPEZ LÓPEZ, H.: “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 cultural de la legalidad*, nº 3, 2012, págs., 112-114.

- El titular del bien jurídico o derecho objeto de la declaración tributaria especial que no resida en territorio español, además de no coincidir con el titular real, se podrá considerar como titular si ostenta la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.

-Si el valor de adquisición en los bienes y derechos es superior al valor establecido en el mercado en el momento que se adquieren esos bienes o derechos objeto de tal regularización, si se transmiten posteriormente sólo se computarán la pérdida o rendimientos negativos en la medida que excedan de la diferencia de ambos valores.⁴⁹

2. ORDEN HAP/1882/2012, DE 31 DE MAYO, POR LA QUE SE DESARROLLA LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DEL REAL DECRETO LEY 12/2012.

Esta orden contiene una serie de medidas necesarias para el cumplimiento de lo establecido en la disposición adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, al igual que también implanta un modelo para el contribuyente que quiera regularizar su situación fiscal, indicando las condiciones generales y el procedimiento que ha de seguir para su presentación.

La orden establece que la naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial se asemeja a la liquidación tributaria recogida en el artículo 120 LGT, pero no puede desprenderse de ahí que se trate de una actuación conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.⁵⁰

Los contribuyentes que podrán acogerse a esta declaración tributaria especial son los contribuyentes del IRPF, IS o IRNR, siempre que estos sean los titulares reales de los bienes o derechos declarados, considerándose titulares reales las personas físicas o entidades que posean el control de esos bienes y derechos, o personas jurídicas que administren fondos.

⁴⁹ Vid. Real Decreto Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados activos.

⁵⁰ Vid. 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.

Aquí habría que mencionar la Ley 10/2010 de prevención de blanqueo de capitales, ya que establece un concepto de titular real, siendo el titular real la persona o personas físicas por cuya cuenta aspire a establecer una serie de negocios, interviniendo en operaciones o bien, aquella que tenga el control sobre una persona jurídica, cuando controlen un porcentaje superior al 25% del capital o de los derechos de voto.⁵¹

Así mismo, deberá el contribuyente haber adquirido la titularidad de los bienes o derechos con anterioridad al 31 de diciembre de 2010, si el periodo impositivo no coincide con el año natural, la titularidad de esos derechos deben haberse adquirido antes de la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración finalice antes del 31 de marzo de 2012.

Respecto a la forma de presentación de la declaración tributaria especial, la orden establece unos modelos que han de ser presentados por los contribuyentes del IRPF, IS o IRNR:

-El modelo 750 para autoliquidar y aportar los documentos de ingreso, que el declarante deberá tener

-El modelo D-750 para establecer los bienes y derechos que pretendan regularizar.

Dichos modelos tendrán carácter reservado, estando disponibles exclusivamente en formato electrónico, por lo que el declarante deberá disponer de un número de identificación fiscal, encontrarse identificado en el Censo de Obligados tributarios antes de presentar el modelo de autoliquidación, además de tener instalado el certificado electrónico que emite la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre de la Real Casa de la Moneda. Si la presentación automática fuera realizada por una persona que esté legitimada para presentar declaraciones de terceras personas, deberá ser ésta la encargada de tener descargado en el navegador su certificado.⁵²

3. EL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD FRENTE A LA DISPOSICIÓN ADICIONAL 1ª DEL REAL DECRETO LEY 12/2012 Y LA SENTENCIA 73/2017, DE 8 DE JUNIO.

El recurso de institucionalidad número 3856-2012, fue promovido por 105 diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, contra la

⁵¹ Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención de blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

⁵² Vid. CALVO VÉRGEZ, J.: op. cit, pág 27.

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, por posible vulneración de los artículos 86.1 y 31.1 CE y 33.3 CE.

Se estaría vulnerando el artículo 86 de la Constitución Española ya que el decreto ley no puede establecer, crear o implantar un nuevo tributo, tampoco puede determinar los elementos esenciales de estos. Esta declaración tributaria mediante la cual, el contribuyente declara que son de su titularidad bienes o rentas no declaradas correspondientes a periodos impositivos anteriores, mostrando el contenido de esta norma la estructura de un nuevo gravamen, de carácter temporal, con una naturaleza personal y directa. También se estarían vulnerando los principios consagrados en el artículo 31 de la CE, ya que posibilita que el contribuyente realice un pago con un gravamen del 10%, exonerando todas las obligaciones tributarias exigibles, chocando frontalmente con el principio de generalidad. Esta amnistía impone un gravamen blando en las cantidades ocultadas.⁵³

De acuerdo con el artículo 31 de la CE el sistema tributario debe ser justo, deberá inspirarse en los principios de igualdad, capacidad económica, seguridad jurídica, progresividad y no confiscatoriedad.⁵⁴

Así mismo, según la doctrina del Tribunal Constitucional, se declara inconstitucional cualquier Real Decreto Ley siempre que afecte sensiblemente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que recaen sobre los ciudadanos.⁵⁵

En este sentido, el TC determina que hay una contradicción con el principio de igualdad, al someter situaciones jurídicas similares de los ciudadanos a regímenes diferenciados por lo que se premia al incumplidor que resulta más beneficiado de la medida, también se estarían vulnerando los principios de capacidad económica y el de progresividad, pudiendo deducir que se trata de otra figura alternativa al IRPF, IS o IRNR. Al ser estos tres impuestos pilares estructurales de nuestro sistema tributario, no puede ser esta figura introducida en nuestro sistema tributario a través de un Decreto Ley, no

⁵³ Vid. BÁDAS CEREZO, J; MARCO SANJUÁN, J. A.: *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, Lex nova, Valladolid, 2012, pág. 13.

⁵⁴ Vid. Sentencia del TC 31 de Octubre de 199 Vid. GARCÍA HERRERO BLANCO, C.: sentencia TC 137/2003, 3 de julio: "Inconstitucionalidad del artículo 34 del Real Decreto Ley 12/1995, 28 de diciembre, sobre medidas vigentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, que modifica el tipo de gravamen del impuesto sobre determinados medios de transporte para las islas canarias", *Crónica tributaria*, nº 112, 2004, págs. 174-176.6

⁵⁵ Vid. Sentencia del TC 16 de julio de 2004.

coincidimos con la opinión del TC en lo referente a la introducción de un nuevo tipo de gravamen a nuestro ordenamiento, más bien lo que se ha producido es una modificación del deber constitucional de contribuir.

Autores como Cazorla Prieto rechazan la teoría de la modificación de ese deber constitucional ya que la norma no recae sobre todos los ciudadanos, sino aquellos en los que recaiga su ámbito subjetivo y objetivo de aplicación.⁵⁶

También se estaría vulnerando el principio de generalidad tributaria, puesto que se premia a los contribuyentes deshonestos, que podrán regularizar su situación fiscal si la Administración no ha iniciado un procedimiento de inspección, no recayendo sobre ellos ningún tipo de sanción, recargos o intereses de demora, diferenciándolos de aquellos otros que han cumplido con sus obligaciones en tiempo y forma, por lo que se le estaría otorgando unos beneficios fiscales a los contribuyentes deshonestos acogiéndose a tipos impositivos menores a los aplicables si hubieran declarado sus bienes y derechos en tiempo y forma.⁵⁷

El Tribunal Constitucional ya declaró inconstitucional en su sentencia 73/2017, de 8 de junio, la declaración tributaria especial establecida por la disposición adicional primera del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de Marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público por alterar la esencia del artículo 31.1 CE en lo referente al deber de contribuir por parte del contribuyente al influir en el modo de reparto de la carga tributaria en base a los criterios de capacidad económica, progresividad e igualdad, y por tanto, contradice la prohibición del artículo 86.1 CE. Concretamente indica el Tribunal Constitucional en la sentencia anteriormente mencionada que “la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31 CE)”.

⁵⁶ Vid. CAZORLA PRIETO, L. M^o; “la inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico”, *Civitas, revista española de derecho financiero*, n^o 157, 2013, pág. 77.

⁵⁷ Vid. SANZ DÍAZ- PALACIOS, J. A.; “La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012”, *Revista análisis tributario*, n^o 316, 2014, pág. 41.

VIII. CONCLUSIONES.

I. En este trabajo nos centramos en el estudio de las leyes extraordinarias de regularización voluntaria de la situación fiscal del contribuyente. Nuestra Carta Magna en su artículo 31 indica que todos los ciudadanos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, surgiendo una serie de derechos, obligaciones y deberes que los ciudadanos tienen frente a la Hacienda Pública, siendo la obligación principal del contribuyente el abono de la cuota tributaria. Consideramos que las leyes extraordinarias de regularización voluntaria van en detrimento de la equidad del sistema tributario.

II. Las leyes extraordinarias de regularización voluntaria de la situación fiscal del contribuyente, también denominadas medidas de amnistía, son disposiciones contempladas en nuestro ordenamiento jurídico para que los obligados tributarios regularicen su situación irregular ante el fisco, poniéndose al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias y de sus responsabilidades en materia de infracciones y sanciones.

Estas normas son ventajosas para la Hacienda Pública, ya que se obtienen ingresos que por los cauces ordinarios serían difícilmente recaudables, pero a su vez generan agravios comparativos entre los contribuyentes honestos, que han venido cumpliendo en tiempo y forma sus obligaciones y los que no han actuado de la misma manera. Por otra parte, no cabe desconocer que este tipo de disposiciones, que favorecen al incumplidor, pueden desincentivar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias entre los contribuyentes que actúan correctamente.

III. Como hemos podido observar en todo este trabajo, estas leyes han actuado como verdaderas condonaciones al excluir, en muchos casos, no solo las sanciones penales o tributarias que pudieran derivar de los ilícitos realizados por el contribuyente deshonesto, sino que también excluían cualquier tipo de recargo o intereses de demora que pudieran generarse. En el mismo sentido, la tributación derivada de estas leyes extraordinarias por las rentas o bienes ocultos es muy inferior a la que correspondería del pago en tiempo y forma, ya que de no existir una ley extraordinaria de regularización, el contribuyente que desee regularizar su situación tras la finalización del periodo voluntario de pago, podrá presentar una declaración extemporánea, abonando los recargos e intereses correspondientes al tributo que se trate; por lo que se puede concluir que el contribuyente que se acoge a una Ley de regularización extraordinaria obtiene varias

ventajas, ya que por un lado, se acoge a regularizar su situación fiscal, que estaba al margen de la legalidad, sin ningún tipo de sanción, y por otro, resulta beneficiado ya que su tributación es mucho menor, excluyendo también el abono de cualquier recargo e interés.

IV. Los resultados de estas medidas no fueron los deseados, por lo que debería plantearse que la flexibilidad que se le otorgó a los principios de justicia tributaria con la finalidad de que afloraran rentas ocultas generó gran confrontación con los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica. Las regularizaciones extraordinarias se enfocan por parte de los Estados para obtener una rápida obtención de ingresos dejando de lado los principios de tributación, terminando por desincentivar los comportamientos respetuosos por la ley, produciéndose situaciones de impunidad de conductas socialmente reprochables.

V. El contribuyente que cumple con el pago de sus impuestos en tiempo y forma no recibe ningún beneficio individualizado, sino que exclusivamente puede beneficiarse de los servicios públicos generales y de las infraestructuras públicas; sin embargo el contribuyente que se acoge a las leyes de regularización extraordinaria, por haber ocultado rentas o bienes con anterioridad, se beneficia además del uso de los servicios públicos generales y de las infraestructuras públicas, del impago de intereses, recargos y sanciones, que normalmente habrían derivado del desarrollo de un procedimiento de regularización normalizado u ordinario, e incluso en algún caso las leyes de regularización extraordinaria han llegado a condonar la propia cuota tributaria, con la gran erosión que ello supone de la conciencia fiscal de los ciudadanos.

VI. Si bien el TC en su Sentencia 73/2017, declara la nulidad de la disposición adicional primera del RDL 12/2012 por incumplir con el artículo 86.1 de la CE (aunque no afecta a las situaciones jurídicas que se crearon a su amparo). Consideramos que resulta evidente que incluye también un cierto aviso o cierta advertencia a los Gobiernos que con posterioridad pretendiesen acudir al RDL en el futuro, al objeto de dictar disposiciones del tipo de la tratada. Si bien no se hace, en la sentencia mencionada, ninguna referencia directa a la Ley Ordinaria, consideramos evidente que las numerosas críticas que realiza el Tribunal Constitucional a este tipo de regularizaciones exceden del uso del RDL para su aprobación, puesto que cualquier tipo de regularización debe respetar los principios condicionantes establecidos constitucionalmente, tanto los de carácter formal (art. 86.1 CE) como los de carácter material (art. 31 CE).

IX. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ GARCÍA, S.: “Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales”, *Cuadernos de información económica*, nº 229, 2012.
- ARMENTIA BASTERRA, J.: “Amnistía fiscal: ética y legalidad”, *Gaceta tributaria del País Vasco*, nº 50, 2010.
- BÁDAS CEREZO, J ; MARCO SANJUÁN, J. A.: *prevención del fraude y amnistía fiscal*, Lex nova, Valladolid, 2012.
- BLASCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J. L, SALIDO GUSI, J.: *La amnistía fiscal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?”, *Crónica tributaria*, nº 146, 2013.
- CAZORLA PRIETO, L. Mº; “La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico”, *Civitas, revista española de derecho financiero*, nº 157, 2013.
- COMÍN, F.: “La corrupción permanente. El fraude fiscal en España”, *Revista de historia contemporánea*. Nº 16, 2018.
- CORDERO GARCIA, J.A.: *La condonación en el ámbito tributario*. Marcias Pons, 1999, Madrid.
- CREMADES SCHULZ, M.: “Dificultades e incoherencias de las regularizaciones tributarias voluntarias”, *Actualidad jurídica (Uría & Menéndez)*, nº 27, 2010.
- DE CUERDA MARTIN, M.: “La cláusula de regularización tributaria”, *Gabilex, revista del gabinete jurídico de Castilla la Mancha* nº 10, 2020.
- GARCÍA DÍEZ, C.: “Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria”, *Revista quincenal fiscal. Aranzadi*, nº 3, 2014.
- GARCÍA HERRERO BLANCO, C.: “Sentencia TC 137/2003, 3 de julio: inconstitucionalidad del artículo 34 del Real Decreto Ley 12/1995, 28 de diciembre, sobre medidas vigentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, que modifica el tipo de gravamen del impuesto sobre determinados medios de transporte para las islas canarias”, *Crónica tributaria*, nº 112, 2004.

- GIL SORIANO, A.: “¿Amnistía fiscal como medida de lucha contra el fraude?”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 30, 2012.
- LERMAN, A.; “ Tax amnesty: the federal perspective” *Revista Fiscal Nacional*, nº 3, 1986.
- LÓPEZ LABORDA, J.; RODRIGO SAUCO, F.; “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿qué hemos aprendido hasta ahora?”, *Hacienda Pública Española/ Revista de Economía Pública* nº 162, 2002.
- LÓPEZ LÓPEZ, H.: “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 cultural de la legalidad*, nº 3, 2012.
- LOZANO, B.; *La extinción de las sanciones administrativas y tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1990.
- MAURICIO SUBIANA, S.: *Derecho financiero y tributario*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.
- OLMEDA DÍAZ, M.; ROIG COTANDA, J. M.; “tax amnesty and tax offence: the degree of effectiveness, rentability and equity in the spanish democracy (1978-1992)”, *international institute of public finance (iipf)*, 1993.
- PÉREZ DE VEGA, Mº. L.: “Reformas fiscales frente a la crisis económica en España”, *Revista de estudios europeos*, nº 60, 2012.
- PRIETO JANO, Mª. J.: “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las reformas fiscales”, *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, 1994.
- RAMOS LLANOS, A.J.; “Fiscalidad y crisis económica en España” *Revistas Comillas* nº 266, 2012.
- RANZ ALONSO, E.: “La ley de amnistía, puente a la libertad y soporte para la comunidad”, *historia y comunicación social*. soc 23, 2018.
- SÁNCHEZ HUELE, M.A.; “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Revista de derecho (Valdivia)*, nº 1, 2013.
- SANZ DÍAZ- PALACIOS, J. A.: “Algunas consideraciones en materia de prescripción tributaria y penal”, *Crónica Tributaria*, nº 108, 2003.

- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.; “La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012”, *Revista análisis tributario*, nº 316, 2014.
- SIMÓN ACOSTA, E.; SIMÓN YARZA, M^a E., *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, Pamplona, 2018.
- SOTO BERNABEU, L.: “La declaración tributaria especial: una reflexión retrospectiva”, *Crónica tributaria*, nº 164, 2017.
- SOUTO, M. A.: “Blanqueo, innovaciones tecnológicas, amnistía fiscal de 2012 y reforma penal”, *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, nº 14, 2012.
- TERRADILLOS BASOCO, J. A.: “La reforma penal española líneas maestras”, *Revista nuevo foro penal*, nº 78, 2012.
- ZAPATA GARCÍA, M.P.: “Efectos de la regularización voluntaria en vía administrativa y en vía penal tras la Ley orgánica 7/2012”, *Revista galega de Administración pública*”, nº 56, 2018.

X. LEGISLACIÓN Y OTRAS DISPOSICIONES.

- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.
- Orden 14 de enero de 1978, por la que se desarrolla la regularización voluntaria de la situación fiscal.
- Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros.
- Ley 18/1991, de 6 de junio de IRPF.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Consulta nº 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes a efectos de regularización.
- Orden HAC/2816/2002, de 5 de noviembre, por la que se desarrolla el art. 41.3 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, en relación con determinados recursos de derecho público recaudados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Circular nº 9/2009, de 4 de mayo, sobre interpretación del término regularizar, en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 art. 305 y del art. 307 del C.P.
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención de blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
- Real Decreto Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados activos.
- 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.
- Resolución de 29 de julio de 2019, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se acuerda la anulación y baja en contabilidad de

todas aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la Hacienda Pública estatal recaudados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a tres euros.

XI. INDICE DE JURISPRUDENCIA CITADA.

- Sentencia TC 76/1990, de 26 de abril de 1990.
- Sentencia TS 490/1994, de 25 de mayo de 1994.
- Sentencia TC 198/1995, de 21 de diciembre de 1995.
- Sentencia TS de 24 de septiembre de 1996. Rec.5489/93.
- Sentencia TSJPV 677/1997, de 18 de julio de 1997.
- Sentencia TS 908/1999, de 4 de noviembre de 1999.
- Sentencia TS 539/2003, de 30 de abril de 2003
- Sentencia TS 702/2003, de 30 de mayo de 2003.
- Sentencia TC 899/2006, de 16 de julio de 2004.
- Sentencia TS 943/ 2004, de 15 de octubre de 2004.
- Sentencia TC 194/2004, de 4 de noviembre de 2004
- Sentencia TS 335/2009, 29 de mayo de 2009.
- Sentencia TS 935/2017, de 28 de noviembre de 2017.
- Sentencia TS 1013/2019, de 9 de Julio de 2019.