
LA DECLARACIÓ TRIBUTÀRIA ESPECIAL DE LA DISPOSICIÓ ADDICIONAL PRIMERA DEL REAL DECRET-LLEI 12/2012

Alumne:

Ivan Noguero Juanola

Tutora:

Maria Luisa Esteve Pardo

Facultat de Dret

Grau en Dret, 4rt curs 2015-16

Convocatòria Juny 2015-16

Índex

1.- Introducció	4
2.- Qüestions prèvies	5
2.1.- Què és una amnistia fiscal?.....	5
2.2.- Antecedents històrics a Espanya.....	6
2.2.1.- L'amnistia fiscal de 1976	6
2.2.2.- L'amnistia fiscal de 1985	8
2.2.3.- L'amnistia fiscal de 1991	9
2.3.- L'amnistia fiscal de 2012: context i objectius	11
3.- L'amnistia fiscal del Real Decret-Llei 12/2012	12
3.1.- Regulació i desenvolupament normatiu	12
3.2.- Anàlisi constitucional.....	13
3.2.1.- Constitucionalitat des del punt de vista del vehicle normatiu emprat.....	14
3.2.2.- Constitucionalitat des del punt de vista dels principis constitucionals	18
3.3.- Règim jurídic	25
3.3.1.- Naturalesa jurídica de la regularització tributària especial	25
3.3.2.- Tributs objecte de regularització	29
3.3.3.- Subjectes que poden acollir-se a la regularització.....	30
3.3.4.- Béns i drets que poden ser objecte de regularització.....	33
3.3.5.- Quantificació	35
3.3.6.- Efectes de la declaració.....	37
3.4.- Aspectes formals.....	38
3.4.1.- Model i presentació	38
3.4.2.- Termini de presentació i ingrés.....	39
4.- Rellevància penal de l'amnistia fiscal del Real Decret-Llei 12/2012	39
4.1.- Efectes penals: exempció de responsabilitat penal	39
4.1.1.- Consideracions generals	39
4.1.2.- Requisits.....	41
4.2.- Naturalesa jurídica de la causa d'exempció de responsabilitat criminal.....	41
4.3.- La regularització del "cinquè any"	43
5.- Conclusions	45
5.1.- Anàlisi dels resultats de l'amnistia fiscal de 2012	45
5.2.- Valoració personal de l'amnistia fiscal de 2012.....	49
6.- Bibliografia	54
7.- Annexos	59

ABREVIATURES

A.E.A.T. – Agència Estatal de l'Administració Tributària

C.C. – Codi Civil

C.C.A.A. – Comunitats Autònomes

C.E. – Constitució Espanyola

C.P. – Codi Penal

D.A. 1 del R.D.L. 12/2012 – Disposició Addicional Primera del Real Decret Llei 12/2012

D.F. 1 del R.D.L. 12/2012 – Disposició Final del Real Decret Llei 12/2012

I.D.G.T. 1 - Informe de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques de 27 de juny de 2012

I.D.G.T. 2 – Informe de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques de l'11 d'octubre de 2012

I.G.R.P.F. - Impost General sobre la Renda de les Persones Físiques

I.P. – Impost sobre el Patrimoni

I.R.N.R. – Impost sobre la Renda de No Residents

I.R.P.F. – Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

I.S. – Impost sobre Societats

I.S.D. – Impost sobre Successions i Donacions

L.G.T. – Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària

L.I.R.P.F. – Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni

L.O. 7/2012 – Llei Orgànica 7/2012, de 27 de desembre, per la qual es modifica la Llei Orgànica 10/1995, de 23 de novembre, del Codi Penal en matèria de transparència i lluita contra el frau fiscal i en la Seguretat Social

L.O. – Llei Orgànica

P.I.B. – Producte Interior Brut

R.D.L. – Real Decret Llei

S.T.C. – Sentència del Tribunal Constitucional

S.T.S. – Sentència del Tribunal Suprem

T.C. – Tribunal Constitucional

T.R.L.I.S. – Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats

U.E. – Unió Europea

1.- Introducció

L'any 2012 el legislador va aprovar una mesura molt controvertida com és la declaració tributària especial de la Disposició Addicional Primera del Real Decret-Llei 12/2012. Aquesta mesura permetia regularitzar béns i drets ocults a canvi de satisfer un gravamen especial. Si bé actualment ja no és possible acollir-se a tal regularització, avui dia encara es deixen veure les conseqüències de la mateixa. Exemple d'això són els continus casos de corrupció que sacsegen el país en els quals s'especula sobre la possibilitat de que els imputats en causes d'aquest tipus s'hagin pogut acollir a l'amnistia fiscal per regularitzar béns obtinguts amb el producte dels seus delictes. Per aquest motiu, l'amnistia fiscal de 2012 segueix sent un tema d'actualitat al tenir repercussions en el present. A més, tal mesura es troba impugnada davant del TC, el qual encara no s'ha pronunciat sobre la seva constitucionalitat. En conseqüència, considero interessant analitzar una mesura tant controvertida com és la denominada amnistia fiscal de 2012, en tant en quan, la qüestió sobre la seva constitucionalitat, segueix avui dia pendent de resolució.

L'objectiu del present treball és analitzar des d'una perspectiva purament jurídica el contingut i l'abast de la regularització fiscal, tant en l'àmbit tributari com penal. Tanmateix es pretén examinar la constitucionalitat de la mesura així com valorar els resultats finals de la mateixa. Per fer-ho, he estructurat aquest treball de la següent manera: a) primerament introduiré el tema mitjançant l'explicació del concepte d'amnistia fiscal i de les amnisties aprovades al llarg de la història de la democràcia d'Espanya, per acabar contextualitzant l'amnistia fiscal de 2012 objecte del present treball, b) seguidament analitzaré el contingut i abast de l'amnistia fiscal de 2012. Amb aquesta finalitat començaré examinant la constitucionalitat de la citada mesura, dividint tal examen en dos apartats: per una banda, la constitucionalitat del vehicle normatiu emprat per regular l'amnistia i, per altre banda, la constitucionalitat del contingut material de la mesura. Tanmateix exposaré el règim jurídic de la declaració tributària especial així com els seus aspectes formals, c) en tercer lloc, em referiré als efectes penals associats a l'amnistia fiscal de 2012 i, d) finalment, valoraré els resultats de l'amnistia a mode de conclusió.

La metodologia emprada per a l'elaboració del present treball ha consistit en la realització d'un estudi quantitatiu sobre l'amnistia fiscal mitjançant una revisió crítica de la bibliografia, legislació i jurisprudència existent al respecte. Concretament m'he centrat en l'estudi de la DA 1 del RDL 12/2012 així com de les opinions doctrinals sobre la constitucionalitat i naturalesa de la citada disposició.

2.- Qüestions prèvies

2.1.- Què és una amnistia fiscal?

Mesures excepcionals per incentivar la tributació de rendes no declarades, regularització fiscal extraordinària o regularització fiscal voluntària són alguns dels eufemismes utilitzats (sobretot pels membres del Govern que aproven tals mesures) per referir-se al que comunament es coneix com a “amnistia fiscal”. Des d’un punt de vista purament lingüístic, l’Institut d’Estudis Catalans defineix “amnistia” com aquell acte del poder sobirà que atorga l’oblit o el perdó general de tota una categoria de delictes. Si afegim el terme fiscal podem observar com la definició d’amnistia fiscal s’ajusta perfectament al que realment és qualsevol dels eufemismes expressats anteriorment: perdonar els delictes (o infraccions) derivats de l’incompliment de les obligacions tributaries, les quals poden regularitzar-se a través de les mesures previstes en una amnistia fiscal, extingint d’aquesta forma qualsevol tipus de responsabilitat dels infractors.

Des d’una perspectiva jurídica, podem definir el terme “amnistia fiscal” com aquella mesura adoptada per un Govern que té per objectiu perdonar, a través d’una llei, l’incompliment de les obligacions tributaries que no van complir-se en el moment que legalment pertocava. Si bé no existeix una única definició per aquest terme, la literatura sol citar, pel seu caràcter global, la definició elaborada per LERMAN: *“Mesura o conjunt de mesures que tenen per finalitat condonar penes o sancions de caràcter civil i criminal dels contribuents, que admeten voluntàriament no haver pagat el deute impositiu corresponent a impostos de períodes precedents -o d’haver-ho fet parcialment-, i que ara declaren per enter”*¹.

D’aquesta forma, el que pretén una amnistia fiscal és que totes aquelles persones que no van complir amb les seves obligacions tributaries en el seu moment puguin fer-ho durant un termini acotat per la pròpia mesura amb la seguretat de que no se’ls exigirà cap tipus de responsabilitat. Ara bé, la contraprestació que s’exigeix al defraudador pot ser molt diferent en funció de l’amnistia i el context en la qual es promou. Cada amnistia té les seves pròpies exigències en funció dels seus objectius. D’aquesta forma és possible que una amnistia fiscal disposi com a únic requisit per acollir-se a la mateixa, el pagament de la quota tributària que hagués correspost si la declaració s’hagués fet en el termini i en la forma legal tal i com establia l’amnistia fiscal de 1976. En altres casos, una amnistia pot perseguir com a finalitat exclusiva l’aflorament de rendes

¹ Citat a LÓPEZ LABORDA, J. y RODRIGO SAUCO, F. (2002). El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora? *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, 163-(4/2002), pàgs. 121-153, pàg. 123.

i béns no declarats sense ser obligatori el pagament de cap tipus o quota. Aquest seria el cas de les amnisties fiscals de 1985 i de 1991. També és possible que s'estableixi un tipus especial preceptiu, diferent als tipus impositius propis de l'impost objecte de regularització de l'amnistia, a canvi d'acollir-se a la mateixa. Tal configuració és la que caracteritza l'amnistia fiscal de 2012, en la qual s'exigeix un tipus especial uniforme del 10% sobre l'import d'adquisició dels béns i drets obtinguts a través de rendes no declarades objecte de regularització. Aquest tipus és més baix que el que pertocaria pagar si l'obligació tributària s'hagués complert en el seu moment per tal d'incentivar la regularització d'aquelles rendes no declarades. Per tant, cada amnistia respon a les circumstàncies del moment de tal forma que les seves conseqüències varien en funció d'aquelles.

No podem oblidar que aquestes mesures es caracteritzen pel seu caràcter extraordinari ja que es solen promoure en casos de falta de liquiditat en la tresoreria de l'Estat², doncs el que és busca es recaptar de forma immediata fons provinents de rendes no declarades i/o aflorar determinats comptes i patrimonis d'evasors fiscals que passaran a tributar. Això suposa una flagrant vulneració dels principis constitucionals que informen el nostre sistema tributari ja que el deure de contribuir al sosteniment de la despesa pública d'acord amb la capacitat econòmica, la igualtat, la generalitat i la progressivitat del sistema impositiu es veuen qüestionats pel fet de que una amnistia suposa una excepció a tots ells. Precisament és en aquest punt on rau la principal font de problemes d'aquest tipus de mesures, tal i com es veurà més endavant.

2.2.- Antecedents històrics a Espanya

2.2.1- L'amnistia fiscal de 1976

L'amnistia fiscal de 1976 es va dur a terme a través de la Llei 50/1977, de 14 de novembre, sobre mesures urgents de reforma fiscal. En el marc de la Transició espanyola de 1975-1978 es va decidir, mitjançant la promulgació de la citada llei, eliminar d'alguna manera la situació tributària preexistent i començar de nou des d'un punt de vista impositiu. A més, el fet d'establir un nou sistema tributari més definit i sòlid que l'anterior va contribuir a la necessitat de començar novament les relacions tributàries.

La citada Llei preveia dos tipus de regularitzacions tributaries: per una banda, la destinada als contribuents de l'antic Impost General sobre la Renda de les Persones Físiques (el que avui seria

² Tot i que aquesta no és la única finalitat per la qual s'aprova una amnistia fiscal tal i com es veurà en el cas de la regularització extraordinària de 1976.

l'equivalent a l'IRPF) i, per altre banda, la destinada als contribuents de l'Impost sobre Societats i Industrial-Quota de Beneficis (l'equivalent de llavors a l'actual IS).

Respecte l'IGRPF, l'art. 30 de la Llei 50/1977 contemplava la possibilitat de regularitzar de forma extemporània les rendes percebudes durant l'any 1976 sense necessitat d'abonar cap tipus de recàrrec ni sanció. Per tant, el defraudador havia d'ingressar el mateix import que hagués hagut de satisfer en el cas que la declaració s'hagués presentat en temps i forma. Així mateix, la regularització extemporània comportava l'anul·lació dels antecedents del contribuent a efectes de reincidència. L'art. 33 de la citada llei afegia que tota la informació relativa sobre noves fonts d'ingressos, béns patrimonials, signes externs i circumstàncies familiars o personals que es possessin de manifest a través de les declaracions presentades com a conseqüència de la regularització dels arts. 30 i ss. de la Llei 50/1977, no podia ser utilitzada per l'Administració tributària per modificar les bases imposables de l'IRPF dels exercicis finalitzats abans de l'1 de gener de 1976.

Pel que fa a l'Impost sobre Societats i Industrial-Quota de Beneficis, l'art. 31 de la Llei 50/1977 establí un sistema de regularització de balanços sense tributació per part de les societats. Tal exempció s'estenia tant a la tributació directa com la indirecta deguda a Hisenda fins a la data del primer balanç que es tanqués amb posterioritat a l'entrada en vigor de la Llei. Per tant, l'objectiu era que el primer balanç presentat amb posterioritat a l'entrada en vigor de la Llei reflectís la situació real de la societat en qüestió. La norma permetia realitzar els següents canvis per tal de regularitzar el balanç: a) reflectir en la comptabilitat els béns i drets representatius dels actius reals així com les obligacions per tercers, b) incorporar a la comptabilitat la part del cost de béns d'actiu real ocultada en el moment d'adquirir-los i c) eliminar les comptes d'actiu no existents que figuressin en la comptabilitat com a conseqüència d'irregularitats comptables, així com les comptes de passiu fictici corresponents a deutes inexistents.

En definitiva, la Llei 50/1977 era una verdadera amnistia fiscal, la qual cosa quedava patent amb el fet de que tant els contribuents de l'IGRPF com de l'Impost sobre Societats i Industrial-Quota de Beneficis no havien de satisfer cap tipus de recàrrec, interès o sanció per la regularització de les seves situacions tributàries ja que el que es pretenia era poder iniciar un nou període polític on el passat, en aquest cas, tributari, de les persones, no suposés un perjudici per aquestes. Al mateix temps, la concessió de tals prerrogatives comportava un reconeixement implícit de la incapacitat de l'Administració tributària per posar fi a les conductes fraudulentas per les vies legals ordinàries, ja que en aquella època la Hisenda Pública no disposava de mitjans suficients per lluitar de forma efectiva contra el frau fiscal, degut a que aquella es trobava en ple desenvolupament. D'aquesta forma, l'amnistia fiscal de 1976 també es configurava com un

instrument orientat a recopilar informació amb transcendència tributària per tal de garantir en un futur el correcte funcionament del sistema tributari que es pretenia implementar amb el nou model d'Estat democràtic.

2.2.2.- L'amnistia fiscal de 1985

A diferència de l'amnistia de 1976, la de 1985 no era una amnistia fiscal en sentit estricte ja que la norma que la desenvolupava no establia de manera expressa la possibilitat de regularitzar la situació tributària dels contribuents afectats per la mateixa. Tal diferència es deu bàsicament a que l'amnistia fiscal de 1985 responia a una finalitat molt diferent a la de 1976. En efecte, en aquella època es va estendre l'ús de lletres o pagarés per part de les entitats financeres i les grans empreses per tal de poder captar finançament. Tals productes financers no tenien un control fiscal i únicament tributaven quan suposaven un guany o una pèrdua patrimonial. Per tal d'eludir aquesta tributació imposada a l'inversor, el que es feia era emetre per part de l'empresa emissora una lletra o pagaré per un valor, per exemple, de 2.500, i, l'inversor comprador, l'adquiria, per exemple, per un valor de 2.000. Llavors aquest últim el venia a 2.500 de tal forma que no es produïa ni un guany ni una pèrdua patrimonial al ser els valors d'adquisició i de transmissió iguals, simulant d'aquesta forma una situació fictícia per tal d'obtenir un resultat neutre. Això suposava l'existència d'un benefici fiscal ja que només es declaraven aquestes operacions en cas de minusvàlues i no en cas de plusvàlues. Per això es deia que el rendiment d'aquest tipus de productes era implícit i no explícit.

A causa d'això es produïa una discriminació respecte a altres productes que si es trobaven sota un control tributari, la qual cosa comportava greus distorsions en els mercats financers. Així ho expressava l'Exposició de Motius de la Llei que regulava l'amnistia fiscal de 1985, aquesta és, la Llei 14/1985, de 29 de maig, de règim fiscal de determinats actius financers, la qual afirmava que l'aparició de diverses formules de col·locació de fons provocava greus distorsions en els mercats que posaven en perill la necessària neutralitat del sistema financer. Segons l'Exposició de Motius de la citada Llei, la capitalització de l'evasió d'un impost, com a forma complementària de rendibilitat, és inadmissible i lesiva per la resta d'actius que compleixen amb la normativa fiscal.

Per tal de posar fi a aquesta situació, la Llei 14/1985 establia la tributació d'aquest tipus de productes financers a través d'una retenció en origen del 45% respecte aquells actius que tenien un rendiment implícit. Tal rendiment era el resultat de calcular la diferència entre l'import satisfet en l'emissió i el compromès a reemborsar-se al seu venciment (art. 4 de la citada Llei). Per altre banda, la mateixa norma establia que les persones i les entitats obligades a realitzar retencions o ingressos a compte sobre tota classe de rendes de capital mobiliari havien de presentar un model

oficial en el qual s'havien de fer constar les dades que reglamentàriament s'exigien del perceptor. Ara bé, quan es tractava de productes financers amb rendiments implícits, s'exceptuava tal obligació (art. 9). Això ofería la possibilitat a aquells contribuents que tinguessin capitals i rendes no declarades de regularitzar-les mitjançant la compra d'aquest tipus de productes financers, ja que a través de la seva adquisició podien evadir fiscalment tals rendes, tot i tractar-se de productes financers sotmesos a retenció, degut a que els perceptors podien mantenir el seu anonim. Per tant, el que ofería aquest últim precepte, més que una amnistia fiscal, era una via d'evasió fiscal.

Tanmateix, l'art. 8 de la Llei 14/1985 establia la no retenció dels rendiments dels títols emesos pel Tresor o pel Banc de Espanya que constituïssin instrument regulador d'intervenció en el mercat monetari, així com, entre d'altres, els rendiments dels pagares del Tresor, els interessos que constitueixen drets a favor del Tresor com a contraprestació de les dotacions d'aquest al Crèdit Oficial, els interessos i comissions de préstecs que constitueixen ingrés de Bancs, Caixes d'Estalvi... Per tant, en una època on aconseguir finançament exterior era molt difícil, s'exceptuava de la retenció del 45% a tals productes amb l'objectiu de facilitar la captació de finançament per part del Tresor Públic.

Tals mesures posen de manifest que la Llei 14/1985 era una amnistia fiscal encoberta ja que es permetia que subjectes privats que es trobaven en situacions tributaries de dubtosa legalitat poguessin "blanquejar" capitals a través de la compra de pagarés del Tresor sense ser sotmesos a cap retenció, podent mantenir l'anonim en tot moment. No obstant, es va justificar l'adopció d'aquest tipus de mesures en la falta de liquiditat que patia el Tresor públic en aquell moment.

En conclusió, el que pretenia l'amnistia fiscal de 1985 era evitar l'elusió de la tributació dels productes financers descrits mitjançant la imposició de la seva tributació en origen. Ara bé, tal tributació no s'aplicava als pagarés del Tresor ja que al mateix temps es pretenia incentivar la compra de deute públic a través de l'exempció de la seva tributació en origen. En ambdós casos es garantia l'anonim dels inversors, la qual cosa va permetre l'aflorament de diner negre a través de la compra dels citats productes. Així mateix no s'imposava cap tipus de recàrrec, sanció o interès al tractar-se d'una amnistia orientada, en primer lloc, al control dels productes amb rendiments implícits, en segon lloc a incentivar la compra de deute públic i, en tercer lloc, a l'aflorament de diner no declarat.

2.2.3.- L'amnistia fiscal de 1991

L'amnistia fiscal de 1991 va ser aprovada a través de la Llei 18/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. Tal norma modificava la Llei 14/1985 anteriorment

citada per dotar de major transparència els productes financers previstos en la mateixa. La Llei 18/1991 introduïa fonamentalment dues mesures que contemplaven dos sistemes de regulació tributària diferents que són els que es descriuen a continuació.

En primer lloc, degut a que l'amnistia fiscal de 1991 estava necessàriament interrelacionada amb la de 1985, la disposició addicional tretzena de la Llei 18/1991 preveia un sistema de bescanvi dels antics pagarés del Tresor. Tal mesura es devia al fet de que el resultat de l'amnistia fiscal de 1985 va ser la canalització del diner negre a través de l'adquisició de pagarés del Tresor Públic i d'instruments financers amb rendiments implícits del sector privat, com a conseqüència de les mesures exposades en l'apartat anterior. Davant d'aquesta situació, es va decidir oferir als titulars de pagares del Tresor que es trobessin en circulació en qualsevol moment dins del període comprés entre el 8 de juny de 1991 i l'1 de gener de 1992, la possibilitat d'optar, fins el 31 de desembre de 1991, entre, o bé bescanviar tals pagares per actius de "deute públic especial" sempre que els titulars dels mateixos fossin residents en territori comú durant l'any 1990, o bé dur a terme l'amortització ordinària dels pagarés.

El "deute públic especial" va esdevenir un refugi pels capitals invertits en pagarés del Tresor ja que es donava cobertura al diner negre. L'element que més crida l'atenció és el fet de que el venciment ordinari del citat deute públic estava fixat en sis anys des de la seva emissió (quan el període de prescripció en l'àmbit tributari era de cinc anys). Per tant, totes les persones que haguessin fet el bescanvi podien regularitzar la seva renda ja que un cop transcorreguts els sis anys aquelles no podien ser objecte d'investigació o sanció alguna al haver prescrit qualsevol tipus de responsabilitat.

Respecte al segon sistema previst per la Llei 18/1991, la disposició addicional catorzena permetia la possibilitat de presentar liquidacions complementàries i ingressos per qualsevol concepte tributari meritat abans del 31 de desembre de 1990 sense exigir-se cap tipus de recàrrec, sanció o interès de demora. El termini per presentar les declaracions s'estenia des de l'entrada en vigor de la DA 14^a la Llei 18/1991 (8 de juny de 1991) fins el 31 de desembre de 1991.

A més, la Llei també preveia que les declaracions complementàries amb anterioritat al 31 de desembre de 1991 no interrompien els terminis de prescripció administrativa de l'art. 64 de la Llei 230/1963, de 28 de desembre, General Tributària.

En quan als resultats de l'amnistia fiscal de 1991, respecte a les operacions de bescanvi de pagarés per títols de deute públic especial, aquests van arribar al 63% dels existents en el mercat. Pel que

fa a les declaracions complementaries únicament es van ingressar 1.000 milions d'euros, els quals equivalien a un 0,24% del frau acumulat en l'IRPF³.

En conclusió, el primer sistema exposat de l'amnistia fiscal de 1991 era en realitat una amnistia encoberta ja que no es tractava de perdonar l'incompliment d'unes obligacions tributaries concretes en sentit estricte, sinó en permetre regularitzar les rendes no declarades a través del bescanvi de pagarés del Tresor per deute especial públic mitjançant el joc de la prescripció. No obstant, el segon sistema de regularització previst per la Llei 18/1991 si que constituïa una verdadera amnistia fiscal al permetre la presentació de declaracions complementàries i ingressos per qualsevol concepte tributari meritat abans del 31 de desembre de 1990 sense exigir-se cap tipus de recàrrec, sanció o interès de demora.

2.3.- L'amnistia fiscal de 2012: context i objectius

En línies generals, la declaració tributària especial aprovada pel Real Decret-Llei 12/2012, de 30 de març, pel qual s'introdueixen diverses mesures tributàries i administratives dirigides a la reducció del dèficit públic, preveu en la seva Disposició Addicional Primera, la possibilitat de que els contribuents de l'IRPF, IS i IRNR, titulars de béns o drets corresponents a rendes no declarades en els citats impostos, puguin presentar una declaració tributària especial per tal de regularitzar la seva situació tributària. El fet d'acompanyar tal mesura amb l'exempció de qualsevol tipus de responsabilitat civil o criminal converteix aquesta disposició en una autèntica amnistia fiscal ja que, en paraules de JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, l'efecte jurídic d'una amnistia fiscal és *“cancel·lar les obligacions i responsabilitats tributàries sorgides de la realització de fets imposables ja realitzats en el passat, i que en el seu dia van quedar ocults, de tal forma que les obligacions tributàries generades per ells no van ser complertes en temps i forma pel subjecte passiu de les mateixes”*⁴. Tal definició es compleix en el cas de la regularització tributària especial de la DA 1 del RDL 12/2012 ja que preveu la cancel·lació de les obligacions tributaries relatives a l'IRPF, IS i IRNR mitjançant el pagament d'un 10% del valor dels béns o drets declarats.

No obstant, abans d'entrar a fons en l'anàlisi jurídic de la DA 1 del RDL 12/2012, crec oportú fer referència al context en el qual es va promulgar tal mesura i els objectius que aquesta perseguia.

³ Per conèixer els efectes de l'amnistia fiscal de 1991 de forma detallada veure LÓPEZ LABORDA, J. y RODRIGO SAUCO, J (2001): Incidencia de la amnistia fiscal de 1991 en el cumplimiento a largo plazo en el IRPF, *Estudios Sobre la Economía Española*, 106, 0-34.

⁴ PÉREZ DE AYALA, J.L (1978). Regularización voluntaria de la situación fiscal. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 135, pàg. 710.

Amb l'inici de la crisi econòmica de l'any 2008, els ingressos públics de l'Estat espanyol van patir un greu descens mentre la despesa pública es mantenia igual o fins i tot creixia. Això va comportar un augment alarmant del dèficit públic amb la consegüent falta de liquiditat de les arques de l'Estat. Tal situació es va anar agreujant els anys posteriors i va fer necessari que el Govern adoptes mesures urgents i extraordinàries amb la finalitat d'obtenir ingressos de forma immediata i poder reduir d'aquesta forma el dèficit públic per tal de complir amb els objectius de dèficit marcats per la Unió Europea. És en el marc d'aquest context on neix l'amnistia fiscal de 2012, la qual pretenia fer aflorar rendes i patrimonis no declarats i, al mateix temps, obtenir ingressos mitjançant l'exacció d'un gravamen especial a satisfer per les persones que s'acollissin a tal mesura. Així ho expressa l'Exposició de Motius del RDL 12/2012 al justificar l'aprovació de l'amnistia fiscal en la necessitat de corregir el més ràpid possible els principals desequilibris de l'economia espanyola i, més concretament, el dèficit públic. A tal fi, segons paraules del RDL, s'estableix una declaració tributària especial per a determinades rendes. Es considera que és important incentivar que els obligats tributaris puguin posar-se al corrent de les seves obligacions tributaries regularitzant situacions passades. Per això, s'exonera de qualsevol tipus de responsabilitat a la qual hagin pogut incórrer aquells subjectes que s'acullen a l'amnistia, sempre i quan, la regularització voluntària sigui efectuada abans de l'inici de qualsevol actuació de comprovació o, en el seu cas, d'interposició de denuncia o querella, i es satisfaci el gravamen especial corresponent.

En definitiva, l'objectiu principal que perseguia l'amnistia fiscal del RDL 12/2012 era clar: reduir el dèficit públic. Concretament, segons paraules del llavors Ministre d'Economia, Luís de Guindos, l'objectiu inicial de la regularització voluntària era recaptar aproximadament 2.500 milions d'euros i aflorar 25.000 milions d'euros. Tal finalitat es pretenia obtenir a través de dues mesures: per una banda fer tributar al 10% l'import d'adquisició dels béns i drets objecte de regularització obtinguts a través de rendes no declarades, i, per altre banda, aflorar rendes i béns que tributin en un futur.

3.- L'amnistia fiscal del Real Decret-Llei 12/2012

3.1.- Regulació i desenvolupament normatiu

Tal i com ja s'ha exposat en l'apartat anterior, l'amnistia fiscal de 2012 es troba regulada fonamentalment en la disposició addicional primera del RDL 12/2012. Per tant, el Govern va optar per regular la citada amnistia a través d'un Real Decret-Llei. Aquesta Disposició Addicional va ser modificada poc després pel Real Decret-Llei 19/2012, de 25 de maig, de mesures urgents de liberalització del comerç i de determinats serveis. A més, en virtut del punt cinquè de

l'esmentada Disposició, el Ministre d'Hisenda i Administracions Públiques va aprovar l'Ordre HAP/1182/2012, de 31 de maig, que desenvolupa la Disposició Addicional Primera del RDL 12/2012.

A banda d'això, també s'han de tenir en compte els informes de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques de 27 de juny de 2012 (en endavant "IDGT 1") i de l'11 d'octubre de 2012 (en endavant "IDGT 2") que clarifiquen diverses qüestions sobre el procés de regularització voluntària de la DA 1 del RDL 12/2012. L'ús d'aquests informes ha estat criticat per la falta de valor normatiu dels mateixos. També s'ha qüestionat el fet de desenvolupar l'amnistia fiscal a través d'una Ordre ja que s'està regulant una mesura que afecta a l'aplicació dels tributs a través d'una norma que no té rang de llei.

3.2.- Anàlisi constitucional

Actualment la DA 1 del RDL 12/2012 es troba impugnada davant del TC a causa del recurs d'inconstitucionalitat presentat el 15 de juny de 2012 per cent cinc diputats del Grup Parlamentari del PSOE. El recurs va ser admès a tràmit per providència del TC de 16 de juliol de 2012⁵. De fet, la constitucionalitat d'aquesta mesura ha estat molt qüestionada per la doctrina. Per aquest motiu intentaré exposar en aquest apartat quines són les diverses posicions al respecte així com també quina és la meua.

Fonamentalment, el que es qüestiona és la constitucionalitat de la declaració tributària especial en relació amb el precepte 86.1 CE (*"En cas d'extraordinària i urgent necessitat, el Govern podrà dictar disposicions legislatives provisionals que tindran la forma de decrets-lleis i que no podran afectar (...) als drets, deures i llibertats dels ciutadans regulats en el Títol I"*) i amb l'art. 31.1 CE (*"Tots contribuiran al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica a través d'un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, tindran abast confiscatori"*).

Per tal de dur a terme l'anàlisi constitucional de la DA 1 del RDL 12/2012, començaré examinant la seva adequació constitucional des del punt de vista de l'art. 86.1 CE i acabaré fent-ho respecte l'art. 31.1 CE.

⁵ Recurs d'inconstitucionalitat nº 3856-2012 (veure BOE de 24 de juliol de 2012).

3.2.1.- Constitucionalitat des del punt de vista del vehicle normatiu emprat

La possibilitat de legislar a través de Real Decret-Llei es troba regulada a l'art. 86 CE, a tenor del qual, en cas de necessitat extraordinària i urgent, el Govern podrà promoure normes provisionals que tindran el caràcter de Real Decrets-Lleis, sempre que no afectin a la regulació d'institucions bàsiques de l'Estat, els drets, deures i llibertats dels ciutadans regulades en el Títol I de la CE, el règim de les Comunitats Autònomes ni el Dret electoral general. L'ús d'aquest tipus de recursos legislatius sol ser bastant polèmic (sobretot quan es fa referència a aspectes de política econòmica) ja que es tracta de normes que aprova el poder executiu sense ser sotmeses prèviament al control parlamentari, tot i que l'apartat segon de l'art. 86 CE sí que preveu que els decrets-Lleis hagin de ser sotmesos a debat i votació en la seva totalitat al Congrés dels Diputats, dins dels trenta dies següents a la seva promulgació. D'aquesta forma la cambra ha de decidir si convalida o no el decret-Llei en qüestió dins d'aquest termini. No obstant, aquest tràmit és sempre posterior a la promulgació del decret-Llei.

L'Exposició de Motius del RDL 12/2012 afirma que la consecució de la reducció del dèficit fiscal fa imprescindible la incorporació de les mesures previstes en el mateix a l'ordenament jurídic sense més dilacions, raó per la qual concorren els requisits d'extraordinària i urgent necessitat que l'art. 86 CE exigeix per l'ús de la figura normativa del decret-Llei.

D'acord amb lo exposat, l'art. 86 CE exclou la possibilitat de que a través del decret-Llei es regulin matèries que afectin els drets, deures i llibertats dels ciutadans regulats en el Títol I de la CE. Aquest últim conté l'art. 31.1 CE, el qual consagra el principi de justícia tributària conformat, al seu torn, pels principis de generalitat, igualtat i justícia tributària. Concretament, aquest precepte preveu el deure de tot ciutadà de contribuir a fer sostenible la despesa pública d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat.

A primera vista, podríem afirmar que tota amnistia fiscal suposa una clara discriminació a favor del defraudador en detriment del contribuent exemplar, de tal forma que es vulneren els principis d'igualtat i justícia tributària ja que el defraudador no tributa igual que un contribuent que es troba al corrent de les seves obligacions fiscals. En efecte, una persona que s'acull a una amnistia fiscal no només tributa a un tipus més baix sinó que a més es troba exonerada de qualsevol tipus de responsabilitat per haver defraudat. Per tant, aquest tipus de regularitzacions extraordinàries suposarien una excepció als principis de l'art. 31.1 CE i, en conseqüència, no hauria de poder ser

regulades a través d'un Real Decret-llei ja que afecta al deure de contribuir consagrat al Títol I de la CE. Precisament el present anàlisi té per objecte determinar la veracitat de tal afirmació.

Abans d'entrar a valorar concretament si s'ha vulnerat l'art. 86 CE, estimo convenient analitzar la doctrina del TC sobre la regulació de matèries relacionades amb l'art. 31.1 CE a través del decret-llei.

El TC afirma que la valoració sobre la concurrència de les circumstàncies d'extraordinària i urgent necessitat que justifiquen l'adopció d'un decret-llei, respon a un judici purament polític que correspon al Govern. No obstant, és l'Alt Tribunal el qui té la potestat de controlar els supòsits en que es fa un ús abusiu o arbitrari de tal recurs i que comporten una vulneració del procediment legislatiu d'urgència de les Corts Generals (SSTC 29/1987 i 6/1983). El Govern té un marge de discrecionalitat a la hora d'apreciar el pressupòsit habilitant del Real Decret-llei i l'ha de definir de manera expressa (la qual cosa es fa habitualment a través del preàmbul del mateix decret-llei). En aquest sentit, el TC fa referència a un "raonable marge de discrecionalitat" (STC 29/1982). La indeterminació de la definició d'aquest terme junt amb certa permissivitat del propi TC a la hora de valorar la concurrència o no del pressupòsit habilitant, ha comportat un ús abusiu d'aquesta figura normativa per part de tots els Governos. De fet, únicament s'ha declarat la inconstitucionalitat 'un decret-llei per els motius exposats en dues ocasions⁶. A més, l'ús reiterat del Real Decret-llei ha provocat que la justificació explícita de la seva utilització sigui, normalment, molt minsa i ambigua⁷. Així ho em pogut comprovar en el cas del RDL 12/2012 on únicament s'al·lega la necessitat genèrica de reduir el dèficit fiscal sense especificar com les mesures que s'adopten incideixen en aquesta pretesa reducció.

Seguint amb la jurisprudència constitucional, el TC conclou que l'ús del decret-llei és lícit en aquells casos en els quals sigui indispensable la consecució dels objectius marcats per la governació del país de forma immediata o quan les conjuntures econòmiques requereixin una

⁶ En el primer supòsit, la STC 68/2007 va declarar inconstitucional el RDL 5/2002, de 24 de maig, de mesures urgents per la reforma del sistema de protecció per atur i millora de la ocupació. En el segon supòsit, la STC 137/2011 va declarar la inconstitucionalitat del RDL 4/2000, de 23 de juny, de mesures urgents de liberalització en el sector immobiliari i transports. En ambdós casos, la inconstitucionalitat es devia a la falta de pressupòsit habilitant.

⁷ L'ús abusiu del decret-llei és una política que s'ha incrementat els últims anys amb la crisi econòmica i que ha estat criticat per autors com FERNANDO PÉREZ ROYO en PÉREZ ROYO, F. (6 de juliol 2012) Estado de excepción parlamentario. *El País*. http://politica.elpais.com/politica/2012/07/06/actualidad/1341595862_758523.html. Així mateix, en articles més recents es segueix criticant aquest tipus de política: veure CARRILLO, M. (2015) Gobernar por Decreto-Ley: el abuso de la excepcionalidad. *Revista del Consejo General de la Abogacía*, N°94, pàgs. 28-30.

resposta ràpida per pal·liar els seus efectes negatius. Aquest últim supòsit atorga un ampli marge de discrecionalitat i d'apreciació al Govern.

Concretament, l'ús del decret-llei en matèria tributària ha estat desenvolupat de forma extensa per la doctrina jurisprudencial del TC. Inicialment, el dit Tribunal interpretava que la pretensió de l'art. 86 CE era evitar que a través del decret-llei es regules el règim jurídic general dels drets, deures i llibertats o s'atemptés contra el contingut o els elements essencials dels mateixos. Així mateix, afegia que no s'havia d'interpretar de forma tan ampla el terme "afectar" d'una manera en que es fes impossible l'ús del decret-llei per regular un aspecte que incidís en les matèries pròpies del Títol I de la CE (STC 111/1983). Posteriorment, en la STC 182/1997 l'Alt Tribunal conclou que la valoració de l'afectació d'un decret-llei respecte un dret, deure o llibertat previst en el Títol I CE no ha de focalitzar-se en la forma en que s'expressa el principi de reserva de llei d'una determinada manera, sinó en la configuració constitucional del dret o deure afectat i en la naturalesa i abast de la concreta regulació. Les SSTC 6/1983 i 182/1997 afirmen que el deure de contribuir al sosteniment de les carregues públiques de l'art. 31.1 CE no pot ser objecte de regulació d'un decret-llei. Concretament declaren que el que no pot fer un decret-llei és establir, crear o implementar un nou tribut ni tampoc determinar els elements essencial del mateix, de tal forma que la prohibició de l'afectació del decret-llei no s'estén al règim general del deure de contribuir. Segons el TC, només vulnera l'art. 86 CE qualsevol intervenció o innovació normativa que per la seva entitat qualitativa o quantitativa suposi una alteració substancial de la posició de l'obligat a contribuir segons la seva capacitat econòmica en el conjunt del sistema tributària (STC 108/2004). Així mateix, la STC 189/2005 conclou que afecta al deure de contribuir de l'art. 31.1 CE qualsevol modificació del règim tributari dels increments i disminucions patrimonials, en un tribut que, com és el cas de l'impost sobre la renda de les persones físiques, constitueixi un dels elements essencials del sistema tributari espanyol.

D'acord amb lo exposat, si analitzem la doctrina jurisprudencial del TC sobre l'existència del pressupòsit habilitant en el cas del RDL 12/2012, no és gaire difícil justificar la seva concurrència degut a la flexibilitat que atorga l'Alt Tribunal per la seva apreciació. En efecte, és suficient amb al·legar la necessitat d'adoptar mesures de forma urgent per pal·liar els efectes de la crisi econòmica iniciada l'any 2008 i que s'havien agreujat el 2012. En concret, la mera necessitat de reduir el dèficit públic pot ser considerada com a suficient per justificar l'ús del decret-llei.

Ara bé, més difícil és justificar la no afecció del RDL 12/2012 respecte el deure de tots de contribuir al sosteniment de la despesa pública consagrat a l'art. 31.1 CE. Tal i com s'ha exposat, el TC dona certes pautes per interpretar quan no existirà tal afecció. Seguint tals criteris intentaré

exposar de la forma més objectiva possible si la forma adoptada per regular l'amnistia fiscal de 2012 s'ajusta a l'art. 86.1 CE.

La principal controvèrsia en aquest punt rau en determinar si el gravamen especial que estableix la DA 1 del RDL 12/2012 constitueix un nou tribut o no. En el cas de que la resposta fos afirmativa, d'acord amb la jurisprudència constitucional exposada es produiria una vulneració de l'art. 86.1 CE ja que s'hauria regulat una nova figura tributària a través d'un decret-llei. Respecte aquest tema la doctrina no és pacífica. Autors com ALONSO GONZÁLEZ creuen que es tracta d'una prestació patrimonial de caràcter públic que té com a pressupòsit de fet la titularitat d'unes rendes materialitzades en uns elements patrimonials determinats, de tal manera que ens trobem davant d'una mena de tribut nou, de caràcter temporal, extraordinari i alternatiu a l'IRPF, IS i IRNR que serveix per regularitzar determinades rendes no declarades subjectes a aquests impostos⁸. En la mateixa línia, IGLESIAS CAPELLAS defensa que la DA 1 del RDL 12/2012 configura l'estructura d'un nou gravamen de caràcter temporal, de naturalesa personal i directa, de subjecció voluntària i alternatiu a l'IRPF, IS i IRNR⁹. Per contra, CAZORLA PRIETO rebutja aquesta idea i creu que la DA 1 del RDL 12/2012 no crea un nou impost sinó que estableix un tractament analític d'un element de la base imposable corresponent a l'IRPF, IS i a l'IRNR. Tal element es concreta en els béns i drets que no es corresponen amb les rendes declarades en tals impostos¹⁰. Així mateix, SANZ DÍAZ-PALACIOS tampoc creu que la DA 1 del RDL 12/2012 estableixi un nou tribut ja que és inconcebible que un impost sigui voluntari, en tant en quan, una de les notes essencials de tot tribut és el seu caràcter coactiu¹¹. El citat autor considera que el gravamen especial exigint a aquells que presenten la declaració tributària especial és voluntari degut a que únicament serà abonat per aquells obligats tributaris que voluntàriament hagin decidit acollir-se a l'amnistia fiscal. Aquesta és també la posició que adopten IGLESIAS CASAIS i GONZÁLEZ MÉNDEZ¹². En definitiva, la posició doctrinal no és unànime respecte aquest tema

⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2012). La Declaración tributaria especial: luces y sombras de la "amnistía fiscal" o el dulce sabor de la zanahoria. *Revista Jurídica de Catalunya*, Vol. 111, Nº 3, pàgs. 655-675, pàg: 661.

⁹ IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012). La regularización tributaria en tiempos de crisis, Estudios financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 350, pàgs. 16 i 20

¹⁰ CAZORLA PRIETO, L.Mª (2012). *La llamada "amnistía fiscal", Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial* (Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo) (1 ed.), Thomson Reuters – Aranzadi.

¹¹ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2014). La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012. *Revista Análisis Tributario*, Nº 316, pàg. 35-42, pàg: 36 i 37.

¹² IGLESIAS CASAIS, J.M. i GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (2013). La evasión fiscal y su "amnistía". La justicia tributaria en un contexto de crisis económica. *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Nº 22 (nº extra), pàgs. 195-223, pàg: 216 i 217.

i, en conseqüència, s'haurà d'esperar a veure quina és la posició que adopta el TC davant de tal controvèrsia¹³.

En conclusió, des del meu punt de vista, un decret-llei no pot regular una amnistia fiscal com la de 2012 degut als límits descrits que imposa l'art. 86 CE. Discrepo amb l'opinió manifestada per SANZ DÍAZ-PALACIOS respecte el fet de que el gravamen especial de la DA 1 del RDL 12/2012 no comporta la creació d'un nou tribut, degut a que el caràcter voluntari del mateix és dubtós, ja que, si bé l'obligat tributari que s'acull a l'amnistia ho fa voluntàriament, per tal de poder-se beneficiar dels seus efectes ha de satisfer, amb caràcter forçós, un gravamen especial del 10%. En conseqüència, el caràcter coactiu no es posa de manifest a primera vista però si un cop el defraudador s'acull a la regularització. Per tant, és possible considerar el citat gravamen especial com un nou tribut i, en conseqüència, és factible apreciar una patent afecció del deure general de contribuir de l'art. 31.1 CE per part de la regularització tributària especial. Els motius pels quals afirmo tal cosa seran objecte d'exposició en el següent apartat on analitzaré la constitucionalitat de l'amnistia fiscal de 2012 des del punt de vista material.

Finalment crec important destacar en aquest punt que, d'acord amb l'apartat tercer de l'art 86 CE, s'estableix que durant els 30 dies següents a la promulgació d'un decret llei les Corts poden tramitar-lo com a projecte de llei pel procediment d'urgència. Tenint en compte que l'any 2012 el partit polític del Govern que va impulsar i aprovar el RDL 12/2012 tenia majoria absoluta tant en el Congrés com en el Senat, podem extreure que no hi havia cap obstacle per convertir el decret-llei en una llei, evitant, d'aquesta forma, la vulneració de l'art. 86 CE. Per tant, era perfectament possible dur a terme aquesta convalidació amb total rapidesa i facilitat gràcies a les majories parlamentaries existents. Tot i així, tal tramitació no es va dur a terme en el seu moment deixant entreveure certa deixadesa per part de l'Executiu.

3.2.2.- Constitucionalitat des del punt de vista dels principis constitucionals

Un cop analitzada la constitucionalitat del mitjà legislatiu emprat per regular l'amnistia fiscal de 2012, passaré a intentar determinar si el contingut de la mesura és constitucionalment respectuosa amb al deure general de contribuir al sosteniment de la despesa pública de l'art. 31.1 CE, i, més concretament, amb els principis que informen tal deure, aquests són, els principis d'igualtat, generalitat i progressivitat.

¹³ La naturalesa jurídica de la regularització tributària especial serà tractada amb més profunditat en el punt 3.3.1 del present treball.

En primer lloc, pel que fa el principi d'igualtat de l'art. 31.1 CE, és necessari aclarir que aquest no s'ha de confondre amb el principi d'igualtat de l'art. 14 CE, ja que mentre aquest últim consagra la igualtat de tots davant la llei, és a dir, la denominada igualtat formal, el primer estableix la igualtat en la llei, en el sentit de garantir que la carrega tributària suportada pels seus destinataris sigui igual per tots aquells respecte els quals concorrin idèntiques circumstàncies o condicions (SSTC de 15 de febrer de 1993, de 2 d'octubre de 1997, de 16 de març de 1998, de 27 de febrer de 2006 i de 7 de maig de 2007). D'acord amb la jurisprudència constitucional, el principi d'igualtat consisteix en garantir que situacions econòmiques iguals tinguin una imposició fiscal igual. Tal principi és indissociable de la igualtat davant la llei que declara l'art. 14 CE. Per tant, el que es prohibeix són els tractes discriminatoris i no l'atorgament d'un tractament diferencial en els supòsits de situacions diferents (SSTC 46/2000, de 17 de febrer i 47/2001, de 15 de febrer). D'aquesta forma, només serà possible introduir, en matèria tributària, una mesura que suposi un tracte diferenciat davant de situacions desiguals quan:

- 1) la mesura en qüestió sigui raonable, de tal manera que la seva introducció tingui una justificació objectiva i raonable per concorre elements que permeten qualificar les situacions comparades com a desiguals, i
- 2) la mesura sigui proporcional, és a dir, ha d'existir proporcionalitat entre els mitjans utilitzats i la finalitat perseguida, de tal manera que els resultats d'aquella no siguin especialment desmesurats.

No obstant, abans de dur a terme el judici per valorar si una mesura pot introduir un tracte desigual i ser al mateix temps conforme al principi d'igualtat, és necessari determinar, per una banda, que les situacions subjectives que pretenen comparar-se siguin efectivament equiparables (SSTC 148/1986, de 25 de novembre, 1/2001, de 15 de gener) i, d'altra banda, que com a conseqüència de la mesura normativa qüestionada s'introdueix una diferència de tracte entre grups o categories de persones (STC 181/2000, de 29 de juny). En l'amnistia fiscal de 2012 podem distingir dos grups de persones que es troben en situacions diferents: per una banda, els defraudadors que no han complert amb les seves obligacions tributaries i, per altre banda, els contribuents que han complert amb les seves obligacions tributaries. Ambdues situacions són equiparables ja que tant en un cas com en l'altre estem parlant de contribuents amb similars nivells de renda i que tenen les mateixes obligacions tributaries, si bé uns no les han complert mentre que els altres si. Així mateix, la citada amnistia estableix una diferència de tracte entre ambdós grups ja que ciutadans que es troben en situacions jurídicament comparables estan sent sotmesos a règims jurídics diferents, de tal forma que s'atorga a l'incomplidor de les lleis tributaries un tractament més beneficiós que el previst pel complidor, en tant en quan, els primers poden regularitzar les seves

rendes no declarades a través del pagament d'un tipus únic del 10%, mentre que els segons han satisfet uns tipus més alt.

El tracte diferencial descrit no té perquè ser declarat inconstitucional de forma automàtica, sinó que serà necessari determinar si tal mesura és raonable i proporcional per tal d'apreciar la seva adequació al principi d'igualtat. La determinació de la raonabilitat i proporcionalitat de l'amnistia fiscal s'haurà de dirimir a través d'un judici que analitzi si les necessitats econòmiques que patia l'Estat espanyol justificaven l'adopció d'una mesura d'aquest tipus. Principalment, l'amnistia fiscal de 2012 persegueix dos objectius: fer aflorar bens i drets ocults per garantir la seva futura tributació i reduir el dèficit públic.

Respecte a la primera finalitat podem argumentar que l'art. 27 LGT ja compleix aquesta funció al exigir un recàrrec per les declaracions extemporànies. En efecte aquest precepte preveu l'aplicació de recàrrecs per la presentació de declaracions extemporànies que han de satisfer els obligats tributàries com a conseqüència de la presentació d'autoliquidacions o declaracions fora de termini sense requeriment previ de l'Administració tributària. D'aquesta forma, a través de la regularització extemporània de l'art. 27 LGT es permet l'aflorament de béns i drets ocults. Tal recàrrec, tot i poder ser més alt o més baix, pot equiparar-se al gravamen especial del 10% de la DA 1 del RDL 12/2012. Per tant, des d'aquest punt de vista, l'amnistia fiscal de 2012 no persegueix una finalitat proporcional ja que vulnera principis constitucionals per tal de perseguir un objectiu ja regulat i desenvolupat en el nostre ordenament jurídic¹⁴.

Pel que fa a la segona finalitat, l'amnistia fiscal podria justificar-se en el fet de que l'any 2011 va tancar amb un dèficit públic molt elevat (concretament, segons dades d'EUROSTAT, l'any 2011 el dèficit representava el 9,6% del PIB espanyol). Això, junt amb la necessitat de complir amb els objectius de dèficit marcats per la UE i la falta de liquiditat del Tresor Públic feien necessari l'obtenció d'ingressos de manera immediata. De fet, aquest ha estat el principal argument esgrimit pel Govern espanyol a la hora de justificar la declaració tributària especial. Tot i així, contra tal raonament, es pot al·legar que, si bé existia una emergència econòmica, aquesta no pot comportar l'adopció d'una mesura que és frontalment contrària a tots els principis informadors del sistema impositiu. Per tant, es podria concloure que la mesura no es proporcionada ja que el mitjà utilitzat per obtenir la finalitat perseguida és desmesurat al suposar una vulneració flagrant dels principis

¹⁴ Aquesta és l'opinio manifesta per HUGO LÓPEZ LÓPEZ i RÓGER CAMPIONE en López, H. i Róger, C. (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. Revista en Cultura de la Legalidad*, Nº 3, pàgs. 103-124, pàg. 122.

que regeixen el deure de contribuir de l'art. 31.1 CE. Des d'aquest punt de vista seria difícil justificar l'adequació de la DA 1 del RDL 12/2012 amb el principi d'igualtat de l'art. 31.1 CE. No obstant, segons SANZ DÍAZ-PALACIOS el concepte de justícia tributària (conformat pels principis de l'art. 31.1 CE) no és immutable i aquest s'ha d'analitzar considerant les circumstàncies concurrents en cada cas concret, de tal forma que la legitimitat o no de la mesura dependrà de la concreta realitat social i econòmica en el marc de la qual s'adopta. Conclou l'autor que la situació socioeconòmica d'extrema gravetat en la que es trobava immers l'Estat espanyol l'any 2012 justifica l'adopció de mecanismes de reacció com l'amnistia fiscal¹⁵. En el mateix sentit es pronuncia CAZORLA PRIETO al considerar que l'amnistia fiscal no comporta un sacrifici desproporcionat dels principis constitucionals perquè, a través d'aquest, s'aconsegueix atraure la tributació de determinades rendes que escapaven del control de l'Administració Tributària. Segons paraules seves: *"la regularització fiscal especial contribueix a alleugerar tal sacrifici i no és desproporcionada perquè és major el benefici que aporta a la consecució dels tan esmentats principis que el sacrifici que això comporta per aquests"*¹⁶.

Personalment considero que una amnistia fiscal hauria de ser una mesura que s'adoptés en aquells casos en els quals no fos possible dur a terme altres actuacions encaminades a la reducció del dèficit públic. Determinar si a la data de publicació de la mesura ens trobàvem en una situació extrema és discutible. Potser hagués estat recomanable adoptar altres polítiques abans d'acudir a una amnistia fiscal. Per exemple, es podria haver incrementat la lluita contra el frau fiscal, la lluita contra la corrupció, reformar figures tributaries com l'ISD per tal de que tributes de forma efectiva en totes les CCAA, entre d'altres. Ara bé, entenc que aquestes propostes són de difícil implementació i requereixen molt de temps per tal de ser desenvolupades, la qual cosa comporta que els seus efectes només puguin produir-se a llarg termini. Tot i això, crec que l'adopció d'una mesura com és l'amnistia fiscal de 2012, la qual suposa una esmena a la totalitat dels principis que conformen el nostre sistema tributari, s'ha d'intentar evitar per tots els mitjans.

En quan al principi de generalitat, aquest impedeix el reconeixement de beneficis fiscals que no estiguin suficientment justificats jurídicament. L'establiment d'un gravamen especial del 10% pot ser interpretat com un reconeixement injustificat d'un benefici fiscal per aquelles persones que no han complert amb les seves obligacions tributaries i pretenen regularitzar la seva situació mitjançant la presentació de la declaració tributària especial. No obstant, la STC 19/2012, de 15

¹⁵ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2014). La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012. *Revista Análisis Tributario*, N° 316, pàgs. 35-42, pàgs: 41 i 42.

¹⁶ Citat a SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2014). La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012. *Revista Análisis Tributario*, N° 316, pàg. 35-42, pàg. 41.

de febrer, afirma que, si bé tot benefici fiscal suposa una vulneració del principi de generalitat, tal vulneració serà constitucionalment vàlida sempre i quan persegueixi fins d'interès general que la justifiquin. Fonamentant-se en aquesta sentència, CAZORLA PRIETO considera que la crisi econòmica, la crisi fiscal de l'Estat espanyol, el dèficit pressupostari o les dificultats extremes del sector públic espanyol, entre d'altres, són causes d'interès general que contribueixen a justificar l'adopció d'una regularització fiscal com la prevista en la DA 1 del RDL 12/2012 per tal d'obtenir ingressos de forma immediata. D'aquesta manera, existeixen raons suficients com per justificar des d'un punt de vista constitucional l'amnistia fiscal de 2012 tot i suposar una vulneració del principi de generalitat de l'art. 31.1 CE¹⁷. En la mateixa línia s'expressa SANZ DÍAZ-PALACIOS, el qual considera que, en base a l'art. 2.1 LGT¹⁸, la concessió de beneficis tributaris pot ser legítima quan, tot i afavorir a persones dotades de capacitat econòmica suficient per suportar càrregues tributàries, el legislador dispensa del pagament de tributs per tal de satisfer fins constitucionals¹⁹.

En efecte, la jurisprudència constitucional afirma que el principi d'universalitat o generalitat comporta l'obligació del legislador de tipificar com a fet imposable tot acte o negoci jurídic que demostrï capacitat econòmica. En conseqüència, es prohibeixen aquelles exempcions i bonificacions que poden resultar discriminatòries. Ara bé, tal prohibició, segons el TC, no impedeix concedir beneficis tributaris per raons de política econòmica. En aquest sentit, l'Alt Tribunal en nombrosos supòsits ha reconegut que els tributs, a més de ser mitjans per recaptar ingressos públics, són instruments de política econòmica general que permeten una redistribució millor de la renda nacional, la qual pot obtenir-se a través d'exempcions i beneficis fiscal (SSTC 46/2000, de 17 de febrer, 276/2000, de 16 de novembre i 289/2000, de 30 de novembre). Des del meu punt de vista, resulta discutible considerar que l'amnistia fiscal constitueix un instrument de política econòmica general que permet redistribuir de forma millor la renda nacional, doncs aquest no és precisament el seu objectiu. No obstant, el TC ha declarat en sentències com la citada 19/2012, que és constitucionalment legítim l'establiment de beneficis fiscals que persegueixin la consecució de fins d'interès general. En aquest sentit, podria considerar-se que la reducció del dèficit públic és un fi d'interès general, en tant en quan, permet la millora de les finances públiques i la reducció de la dependència del deute públic, redundant en un augment de les polítiques de

¹⁷ CAZORLA PRIETO, L. M^a (2013). La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico. *Revista Española de Derecho Financiero*, N^o 157, 73-104, pàg. 90.

¹⁸ Tal precepte disposa: “*els tributs, a més de ser mesures per obtenir els recursos necessaris pel sosteniment de la despesa pública, podran servir com instruments de la política econòmica general i atendre a la realització dels principis i fins continguts en la Constitució*”.

¹⁹ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2014). La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012. *Revista Análisis Tributario*, N^o 316, pàg. 35-42, pàgs. 41 i 42.

despesa social. Ara bé, aquí entra en joc la proporcionalitat de la mesura, ja que com també té declarat el TC, l'establiment d'un benefici fiscal no pot suposar una discriminació. Seguint lo exposat respecte el principi d'igualtat, tal mesura ha de ser considerada com a discriminatòria i, per tant, contraria també al principi de generalitat degut a que suposa concedir un benefici fiscal, aquest és, el pagament d'un gravamen especial inferior a l'ordinari, a favor, únicament, de les persones que presenten la declaració tributària especial.

Finalment, respecte el principi de progressivitat, s'ha de tenir en compte que no es predica sobre cada impost en concret sinó del sistema tributari en general. Per tant, es permet l'existència de tributs proporcionals sempre i quan el sistema tributari tingui un caràcter global de tendència progressiva (SSTC 27/1981 i 37/1987, de 26 de març). L'amnistia fiscal de 2012 afecta a tres impostos: l'IRPF, IS i IRNR, els quals configuren el sistema impositiu directe. El fet de que l'amnistia permeti que rendes no declarades corresponents a algun d'aquests tres impostos tributin de forma proporcionada a un gravamen uniforme del 10% comporta que, com a mínim, es posi en qüestió el caràcter progressiu del sistema tributari ja que l'IRPF és un dels impostos més importants de tot el sistema, tant a nivell tributari com recaptatori. Així ho declara la STC 182/1997 al concloure que l'IRPF és la figura central de la imposició directa i del sistema tributari, per la qual cosa és essencial que aquest contempli tipus progressius per tal de dotar de caràcter progressiu el sistema impositiu i complir amb els principis de justícia tributària de l'art. 31.1 CE. A més, si bé la declaració tributària especial és transitòria, doncs l'apartat 5.II de la DA 1 del RDL 12/2012 fixa un període per la presentació de les declaracions i el seu ingrés que va des de l'entrada en vigor del RDL (31 de març de 2012) fins el 30 de novembre de 2012, aquesta s'estén fins a un màxim de quatre exercicis ja que el període de prescripció general en l'àmbit tributari és de 4 anys. En efecte, és possible declarar rendes corresponents a exercicis no prescrits de l'IRPF, IS i IRNR. Per tant, de forma indirecta, tal mesura té certa permanència en el temps. En conseqüència es pot concloure que el principi de progressivitat es veu afectat per la DA 1 del RDL 12/2012 ja que estableix un gravamen proporcional per regularitzar les principals rendes que conformen la imposició directe del sistema tributari, el qual té una certa permanència en el temps.

Recapitulant, l'amnistia fiscal, tot i vulnerar clarament els principis d'igualtat, generalitat i progressivitat, pot considerar-se constitucional si tenim en compte que el propi TC declara la possibilitat d'exceptuar els principis de l'art. 31.1 CE quan la mesura en qüestió respongui a fins d'interès general que la justifiquin (per exemple, per motius de política econòmica o social, per

atendre el mínim de subsistència...)²⁰. D'aquesta forma, la necessitat de la DA 1 del RDL 12/2012 podria justificar-se en la crisi econòmica global i l'augment dràstic del dèficit públic. No obstant, l'Alt Tribunal també ha afirmat que els principis d'igualtat i generalitat es lesionaran quan s'utilitzi un mecanisme de repartiment de les càrregues públiques que no tingui cap justificació raonable i resulti incompatible amb un sistema tributari just com el que consagra l'art. 31 CE (STC 134/1996, de 22 de juliol). Per tant, seguint aquest últim criteri, podríem concloure que, si bé la necessitat de reduir el dèficit públic podria ser considerada com un motiu de política econòmica que justifica l'establiment de mesures com l'amnistia fiscal, la realitat és que la seva adopció lesiona de forma desproporcionada els principis de l'art. 31 CE, en tant en quan una amnistia fiscal suposa una distribució de les càrregues públiques injustificada i, en conseqüència, tal mesura resulta incompatible amb un sistema tributari just, igualitari i progressiu. Tal i com ja s'ha exposat, la doctrina no és unànime respecte a la constitucionalitat de la DA 1 del RDL 12/2012. Autors com CAZORLA PRIETO defensen tant la constitucionalitat del vehicle normatiu emprat per regular l'amnistia fiscal de 2012 com el seu contingut material²¹. Com en tot tema jurídicament rellevant qui tindrà l'última paraula serà el TC. Des del meu punt de vista, l'amnistia fiscal suposa una clara vulneració dels principis constitucionals pels motius ja exposats. Sols queda determinar si pot ser considerada una excepció justificada a tals principis donat el context en el marc del qual es va aprovar. Personalment considero que la gran dificultat que suposa lluitar contra els territoris de baixa tributació i els paradisos fiscals unit a la greu crisi econòmica que afectava i afecta a tot el món i, per descomptat, a Espanya, van propiciar l'aprovació de mesures desesperades com és l'amnistia fiscal, per tal de poder obtenir ingressos immediats. Des del meu punt de vista, la vulneració dels principis que informen el sistema tributari com una excepció pot comportar l'existència d'un precedent perillós susceptible de ser utilitzat de forma abusiva o incorrecta en un futur. Per aquest motiu, crec que si s'arriba a declarar la constitucionalitat de l'amnistia fiscal de 2012, tal consideració ha d'anar unida a una interpretació molt restrictiva i ben delimitada, deixant molt clar que només pot ser utilitzada en casos molt greus i excepcionals i no en meres conjuntures econòmiques d'escassa importància o sectorials.

²⁰ STC 96/2002, de 25 d'abril (FJ 7): *“la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc)”*

²¹ Veure CAZORLA PRIETO, L.M. (2013). La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico. *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 157, pàg: 73-103.

3.3.- Règim jurídic

3.3.1.- Naturalesa jurídica de la regularització tributària especial

D'acord amb l'Exposició de Motius de l'Ordre HAP/1182/2012, la declaració tributària especial integra elements propis de les autoliquidacions tributaries, sense que pugui predicar-se de la mateixa una identitat total respecte els seus elements constitutius a la regulació que de les mateixes es conté en la LGT. En conseqüència els efectes jurídics de la declaració tributària especial no poden equiparar-se al de les autoliquidacions. Així mateix, el primer paràgraf de l'art. 1 de l'Ordre HAP/1182/2012, afirma que la declaració tributària especial de la DA 1 del RDL 12/2012 constitueix una declaració tributària, tot i que la seva presentació no té per finalitat la pràctica d'una liquidació tributària com a tal per part de l'Administració. El segon paràgraf del mateix precepte afegeix que aquesta declaració participa de la naturalesa de les autoliquidacions tributaries de l'art. 120 LGT, sense que la mateixa pugui considerar-se com una autoliquidació d'una obligació tributària meritada amb anterioritat.

En relació amb el paràgraf primer de l'art. 1 de la citada Ordre, el punt tretze de l'IDGT 1 aclareix que la declaració tributària especial és una declaració tributària, però amb l'especialitat de que la seva presentació no suposa que l'Administració tributària hagi d'iniciar un procediment de liquidació en relació amb aquesta declaració. Així mateix, respecte el segon paràgraf del precepte esmentat, el mateix punt estableix que la seva redacció es troba vinculada amb l'art. 68.1.c) LGT, el qual disposa que *“el termini de prescripció del dret de l'Administració a determinar el deute tributari a través de l'oportuna liquidació s'interromp per qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari destinada a la liquidació o autoliquidació del deute tributari”*. Com que la declaració tributària especial no pot entendre's com una autoliquidació que té per objecte autoliquidar una obligació tributària meritada amb anterioritat, aquesta no pot interrompre el termini de prescripció de les obligacions de l'IRPF, IS o IRNR meritades amb anterioritat. Per tant, no s'interromp la prescripció dels exercicis de l'IRPF, IS o IRNR als quals hagués correspost la renda inicialment no declarada. Tal conseqüència és lògica ja que la declaració tributària especial és configura com una obligació *ex novo*, independent de qualsevol altre meritada anteriorment.

En coherència amb lo exposat, el punt dissetè de l'IDGT 1 disposa que no resulta procedent la comprovació aïllada de la declaració tributària especial, en tant en quan aquesta, tot i tenir la naturalesa de declaració tributària, no es presenta pel compliment d'una obligació tributària en el sentit de l'art. 19 i ss. LGT. Ara bé, si l'obligat tributari, en el curs d'un procediment de comprovació d'una concreta obligació tributària, invoca tal declaració, l'Administració tributària pot comprovar-la amb l'objecte de verificar la veracitat de lo manifestat en la mateixa.

Un cop exposat el que estableix la normativa que desenvolupa la DA 1 del RDL 12/2012 sobre la naturalesa jurídica de la regularització tributària especial, passaré a analitzar quina és la posició de la doctrina sobre aquest tema. La principal controvèrsia rau en determinar si el gravamen especial que exigeix la citada regularització per desplegar els seus efectes, constitueix un nou tribut o, si per contra, no estem davant d'un nou gravamen.

Segons els professors JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAIS i AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ resulta difícil d'entendre que una declaració que té per objecte permetre la regularització de situacions tributaries respecte l'IRPF, IS i IRNR no pugui constituir una autoliquidació d'una obligació tributària prèvia ja que el que s'està fent precisament és regularitzar una situació anterior. A més, si conforme l'art. 5 de l'Ordre HAP/1182/2012 la quantia ingressada a través de la declaració tributària especial té la consideració de quota de l'IRPF, de l'IS o de l'IRNR, no hi ha dubte de que el subjecte declarant està ingressant quantitats corresponents a algun d'aquests tributs fora del termini de presentació de l'autoliquidació prevista en la seva normativa corresponent²². No podem oblidar que aquesta declaració sempre és voluntària i, per aquest motiu, IGLESIAS CASAIS i GONZÁLEZ MÉNDEZ creuen que la DA 1 del RDL 12/2012 no comporta la creació d'un nou gravamen ja que una de les característiques dels tributs és precisament la seva naturalesa coactiva. Tal i com ja s'ha exposat aquesta és també la tesis sostinguda per CAZORLA PRIETO i SANZ DÍAZ-PALACIOS. No comparteix tal opinió IGLESIAS CAPELLAS, el qual afirma que la regularització tributària especial comporta un nou gravamen de caràcter temporal, de naturalesa personal i directa, de subjecció voluntària i alternatiu a l'IRPF, IS i IRNR²³. Personalment considero que el fet de que la regularització extraordinària sigui voluntària no treu que el gravamen especial que s'exigeix a aquells que s'hi acullen pugui tenir caràcter coactiu ja que l'abonament de tal gravamen és un requisit obligatori si es vol obtenir els beneficis de l'amnistia fiscal. En efecte, l'obligat tributària pot elegir acollir-se a la declaració voluntària, però, en cap cas, un cop s'hi ha acollit, pot elegir pagar o no el gravamen especial.

FALCÓN Y TELLA senyala que la declaració tributària especial és una verdadera autoliquidació, però el que realment s'autoliquida i ingressa és el gravamen especial del 10%, el qual té la naturalesa de quota de l'IRPF, IS o IRNR, en funció del que es declara (art. 5 Ordre HAP/1182/2012). Aquest 10% és un gravamen *ad hoc* que ve a substituir i sanar possibles

²² IGLESIAS CASAIS, J.M. i GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (2013). La evasión fiscal y su "amnistía". La justicia tributaria en un contexto de crisis económica. *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Nº 22 (nº extra), pàgs. 195-223, pàg. 217.

²³ IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012). La regularización tributaria en tiempos de crisis, *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 350, 2012, pàg. 10.

omissions en aquests tributs produïts en exercicis anteriors prescrits o no. Per aquest motiu l'art 1 de l'Ordre HAP 1182/2012 estableix que l'autoliquidació no té per objecte cap obligació tributària meritada amb anterioritat ja que el seu objecte és únicament el gravamen especial del 10%, que neix en el moment de la presentació de la declaració especial²⁴. El citat autor considera que el gravamen especial de la DA 1 del RDL 12/2012 no és una alternativa al pagament de l'IRPF, IS o IRNR, sinó que, únicament, aquest tipus del 10% determina la no exigibilitat de sancions, interessos o recàrrecs. El fet de que l'apartat tercer de la DA 1 del RDL 12/2012 estableixi que l'import declarat pel contribuïent tingui la consideració de renda declarada als efectes de l'art. 39 LIRPF i 134 del TRLIS (actual art. 121 de la LIS)²⁵ comporta que aquest gravamen exclogui la liquidació del tipus general dels guanys no justificats de patrimoni o dels actius ocults en l'IS, així com sancions, recàrrecs i interessos per aquest concepte. D'aquesta forma -sempre segons FALCON Y TELLA- la DA 1 no pot considerar-se inconstitucional ja que no es tracta en sentit propi d'una amnistia degut a que no es perdonen delictes o infraccions, sinó que únicament es regula una excusa absolutòria específica i limitada als guanys no justificats en l'IRPF i els actius ocults en l'IS que coexisteix amb el procediment de l'art. 27 LGT. Per tant, si els actius ocults han donat lloc a ingressos per interessos, lloguers, dividendes o qualsevol altre concepte, o a guanys de patrimoni, aquestes rendes no podran regularitzar-se a través de la DA 1 del RDL 12/2012, sinó que hauran de ser objecte d'una declaració complementària essent exigibles els recàrrecs del citat art. 27 LGT. D'aquesta forma, els beneficis de la regularització radicarien en el fet de que: 1) respecte a l'any en que s'afloren els actius es paga només el 10% del seu valor d'adquisició, en lloc d'integrar-se l'import de l'actiu en la base sotmesa als tipus generals, i, 2) s'exclouen els recàrrecs respecte a aquest concepte tributari²⁶.

Personalment no estic d'acord amb l'opinió expressada pel professor FALCON Y TELLA ja que, tal i com he exposat el principi, la regularització tributària especial de 2012 s'ajusta a la definició d'amnistia fiscal. A més, el pagament del gravamen del 10% si que comporta el perdo de delictes o infraccions ja que quan una persona s'acull a la regularització per declarar rendes superiors o inferiors a 120.000 euros significa que prèviament ha comes un delicte de defraudació fiscal de l'art. 305 CP o una infracció tributària respectivament. La regularització d'aquestes rendes comporta l'extinció de qualsevol tipus de responsabilitat de l'obligat tributària i, en conseqüència, el perdo del delicte o infracció. Perdo que és considerat el nucli de tota amnistia fiscal.

²⁴ FALCÓN Y TELLA, R. (2012). De nuevo sobre la declaración especial prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo. *Quincena Fiscal*, Nº. 13, 2012, 11-17.

²⁵ Actualment el TRLIS es troba derogat per la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats.

²⁶ FALCÓN Y TELLA, R. (2012). Las fórmulas transitorias de "regularización" establecidas por el RD Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%. *Revista Aranzadi Quincena Fiscal*, Nº 8, pàg: 7-14.

MARTÍN FERNÁNDEZ afirma que el gravamen especial és una obligació alternativa. Aquesta institució jurídica es troba regulada als arts. 1131 a 1136 CC i consisteix en que, davant d'una mateixa obligació, es projecten diferents prestacions de forma disjuntiva, de tal manera que l'obligat al seu compliment ha de triar únicament una d'elles. En el cas de la declaració tributària especial, l'obligació seria el pagament de l'IRPF, IS o IRNR de períodes no prescrits de forma extemporània. Tal obligació pot complir-se a través de dues maneres. O bé, s'opta per dur a terme una declaració extemporània (mètode tradicional), la qual cosa implica el pagament de la quota tributària de l'impost corresponent més els interessos i recàrrecs dels arts. 26 i 27 LGT; o bé, es presenta la declaració tributària especial i s'ingressa només el gravamen especial del 10%. En aquest sentit el punt onzè de l'IDGT 1 estableix que el RDL 12/2012 incorpora una nova via de regularització de rendes no declarades a través de la presentació de la declaració tributària especial. Tal regulació no exclou la via tradicional de regularització a través de la presentació d'autoliquidacions complementaries extemporànies sense requeriment previ previstes en la LGT. Per tant, existeix una sola obligació però amb diferents formes de compliment, corresponent al deutor l'elecció de la prestació a satisfer. No obstant, aquest dret d'elecció no és il·limitat ja que el deutor el perdrà quan únicament una de les prestacions sigui realitzable (art. 1134 CC). Tenint en compte que la declaració tributària especial té una vigència temporal i que només pot presentar-se si l'Administració no ha iniciat un procediment de comprovació en relació amb els impostos i períodes objecte de declaració, la concurrència d'alguna d'aquestes circumstàncies comporta la desaparició de l'obligació alternativa. Seguint la tesis sostinguda per MARTÍN FERNÁNDEZ, a partir de la declaració i pagament del gravamen especial, s'entén que el contribuent ha exercit vàlidament la seva elecció i, per tant, s'han de considerar extingides les obligacions derivades d'aquells tributs en la quantia que correspongui²⁷.

En conclusió, la majoria de la doctrina coincideix en concebre la declaració tributària especial com una autoliquidació independent que no té per objecte la declaració d'una obligació tributària meritada amb anterioritat, tal i com estableixen la DA 1 del RDL 12/2012 i l'Ordre HAP/1182/2012. Precisament és l'ús d'aquests termes els que han creat la confusió entre la doctrina a la hora de determinar la naturalesa jurídica del gravamen especial respecte a la seva configuració com a autèntic tribut o no. CAZORLA PRIETO i SANZ DÍAZ-PALACIOS coincideixen en el fet de que el legislador ha utilitzat una mala tècnica legislativa per regular la regularització voluntària del RDL 12/2012, cosa que ha comportat que els professionals del Dret no es posin d'acord a la hora de determinar la naturalesa de la mateixa. Per acabar, remarcar que,

²⁷ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2012). La amnistia fiscal del Real Decreto-ley 12/2012. En J. Manuel, *La amnistia fiscal* (1ª ed., p. 41-89). Valencia: Tirant lo Blanch.

tal i com ja s'ha exposat en l'apartat 2.1.2, la concepció del gravamen especial com un nou tribut pot comportar problemes de constitucionalitat en relació amb el vehicle normatiu empleat per regular-lo. D'aquesta forma, novament serà el TC qui tindrà l'última paraula al respecte.

3.3.2.- Tributs objecte de regularització

Conforme a l'apartat primer de la DA 1 del RDL 12/2012, els contribuents de l'IRPF, de l'IS o de l'IRNR podran regularitzar la seva situació tributària a través de la declaració tributària especial. En el mateix sentit s'expressa l'art. 2 de l'Ordre HAP/1182/2012. L'art. 3 de la citada Ordre declara que només podrà ser objecte de la declaració tributària especial qualsevol bé o dret, la titularitat del qual es correspongui amb rendes no declarades en l'IRPF, IS o IRNR. Per tant, bàsicament, la regularització fiscal extraordinària té per objecte béns i drets adquirits a través de diner negre. L'art. 6 de l'Ordre estableix que les persones o entitats que presentin la declaració tributària especial i realitzin l'ingrés corresponent regularitzaran la seva situació tributària respecte l'IRPF, l'IS o l'IRNR. Així mateix, el punt segon del citat precepte afegeix que la presentació de la declaració especial i la realització de l'ingrés corresponent no té cap efecte respecte altres impostos diferents a l'IRPF, l'IS o l'IRNR. Per tant, queden exclosos tributs com l'IP, l'ISD o els impostos indirectes, de tal manera que els tributs que poden ser objecte de regularització són aquells de caràcter directe que graven la renda, és a dir, l'IRPF, l'IS i l'IRNR.

Així també ho expressa el punt vuitè de l'IDGT 1, el qual aclareix que no és possible regularitzar quantitats deixades d'ingressar que derivin d'impostos indirectes a través de la presentació de la declaració tributària especial. La regularització corresponent d'aquests impostos s'ha d'efectuar a través de l'art. 27 LGT. D'altra banda, afegeix que la declaració tributària especial no tindrà cap efecte sobre l'IS i l'IP. Respecte aquest últim, donat que els béns i drets que poden ser objecte de regularització a través de la DA 1 del RDL 12/2012 han de figurar també en la declaració de l'IP, el punt vuitè de l'IDGT estableix dues possibilitats per dur a terme la declaració de l'IP de forma compatible amb els terminis d'ambdues declaracions. Tals possibilitats són:

- Presentar abans de finalitzar el termini de presentació de l'IP la declaració d'aquest impost i la declaració tributària especial.
- Presentar la declaració tributària especial amb posterioritat a la finalització del termini de declaració de l'IP i de forma simultània o posterior presentar una declaració complementària de l'IP amb el corresponent recàrrec.

3.3.3.- Subjectes que poden acollir-se a la regularització

Segons l'apartat primer de la DA 1 del RDL 12/2012, poden presentar la declaració tributària especial els contribuents de l'IRPF, l'IS o l'IRNR que siguin titulars de béns o drets que no es corresponguin amb les rendes declarades d'aquests impostos, sempre i quan haguessin estat titulars dels mateixos amb anterioritat a la finalització de l'últim període impositiu amb un termini de declaració que hagi finalitzat abans de l'entrada en vigor de la present disposició. En el mateix sentit s'expressa l'art. 2.1 de l'Ordre HAP/1182/2012.

El punt primer de l'IDGT 1 estableix que, amb caràcter general, s'entén que tenen la consideració de titulars aquells que ostentin la titularitat jurídica dels béns o drets objecte de la declaració tributària especial. Ara bé, tant el punt sisè de la DA 1 del RDL 12/2012 com l'art. 2.2 de l'Ordre HAP/1182/2012 disposen que podrà presentar la declaració tributària especial el titular real dels béns o drets objecte de declaració quan el titular jurídic no resideixi en territori espanyol i no coincideix amb el titular real, sempre i quan, aquest últim ostenti la titularitat jurídica dels béns o drets en qüestió amb anterioritat a 31 de desembre de 2013. És a dir, el titular real pot presentar la declaració tributària especial quan el titular formal dels béns o drets sigui una persona, entitat o instrument jurídic interposat no resident i aquell ostenti la condició de contribuent de l'IRPF, de l'IS o de l'IRNR. Això sí, per tal de que sigui d'aplicació tal disposició és imprescindible que el titular real hagi ostentat la titularitat jurídica dels béns o drets objecte de regularització abans del 31 de desembre de 2013.

Per titular real s'entén tota persona física o entitat que tingui el control dels béns o drets a través d'entitats, o d'instruments jurídics o de persones jurídiques que administren o distribueixen fons (art. 2.2.II de l'Ordre HAP/1182/2012). Com a exemples de titulars reals, el punt primer de l'IDGT 1 exposa dos casos:

- En el primer, es fa referència a una persona física resident a Espanya que a través d'una societat resident a l'estranger és titular real d'un immoble. En tal supòsit la persona física resident pot presentar la declaració tributària especial amb els efectes de l'art. 6 de l'Ordre HAP/1182/2012, a condició de que adquireixi la titularitat jurídica de l'immoble abans del 31 de desembre de 2013.
- En el segon, s'exposa un cas en el que els titulars jurídics de la societat interposada són diversos obligats tributaris (quatre socis amb el 25% del capital social cada un d'ells). En tal supòsit cada un dels socis pot presentar la declaració tributària especial com a titulars reals de l'immoble reconeixent-se el 25% del mateix que individualment els hi

correspongui, sempre i quan es converteixin en els titulars jurídics de l'immoble abans del 31 de desembre de 2013.

En relació amb la presentació de la declaració tributària especial pel titular real, el punt tercer de l'IDGT 2 desenvolupa dos casos específics.

En el primer d'ells es fa referència als supòsits en els quals el titular real controla els béns o drets objecte de la declaració a través de successives entitats interposades. En tals casos, el citat punt estableix que el titular real de béns o drets controlats a través de diverses entitats no residents podran presentar la declaració tributària especial com a titular real del bé o dret, a condició de que adquireixi la titularitat jurídica del citat bé o dret abans del 31 de desembre de 2013. Per tant, els requisits són els mateixos que els previstos en els casos en els quals el titular real té el control dels béns o drets objecte de la declaració a través d'una sola entitat. Com exemple podem citar el previst en el mateix punt tercer de l'IDGT 2: una persona física resident a Espanya té el control d'un bé o dret a través de les entitats A i B, essent aquesta última la titular jurídica del bé o dret en qüestió. En tals circumstàncies la persona física pot presentar la declaració tributària especial complint amb la condició anterior esmentada. Seguint l'exemple anterior, si l'entitat B residís a Espanya, però l'entitat A no, la persona física no podrà presentar la declaració tributària especial com a titular real, ja que el titular jurídic és una entitat resident. Per tant, serà B qui haurà de declarar el bé o dret concret. Ara bé, la persona física si que pot presentar la declaració tributària especial com a titular real de les accions de l'entitat B, sempre i quan adquireixi la titularitat jurídica de les accions abans del 31 de desembre de 2013. Tot i això, si l'entitat no resident titular jurídica del bé o dret, no té un mer caràcter instrumental, el contribuent, titular jurídic de les accions de la citada entitat, no pot declarar el bé o dret en qüestió, sens perjudici de poder presentar una declaració tributària especial respecte les accions de la societat.

El segon supòsit que desenvolupa el punt tercer de l'IDGT 2 aclareix com ha d'actuar el contribuent en aquells casos en els quals ha de declarar les rendes derivades dels béns o drets declarats a través de la declaració tributària especial pel titular real mentre aquest no hagi adquirit la titularitat jurídica dels mateixos. En aquests supòsits l'IDGT disposa que s'origina una situació transitòria que s'inicia, amb caràcter general, l'1 de gener de 2011, i que finalitza en el moment en que el contribuent adquireix la titularitat jurídica dels mateixos. El dubte que es planteja arran d'aquesta situació és si durant aquest període, les rendes procedents dels béns o drets que hagin estat objecte de declaració especial, han de considerar-se obtingudes, o bé pel titular jurídic o formal (tot i no haver presentat la declaració), o bé pel titular real, als efectes de la seva declaració com a rendes de l'IRPF, IS o IRNR, segons el cas. En aquest sentit, l'apartat segon del punt tercer de l'IDGT 2 s'encarrega de donar resposta a tal qüestió afirmant que, d'acord amb una

interpretació finalista de la norma, les rendes en qüestió s'han d'imputar al titular real que presenta la declaració tributària especial. Tal decisió es justifica, segons l'IDGT 2, en el fet de que la separació entre la titularitat jurídica o formal i la titularitat real és provisional ja que el titular real ha de convertir-se en titular jurídic abans del 31 de desembre de 2013. Al mateix temps, s'ha de tenir en compte que tant les rendes procedents dels béns o drets declarats originades abans del 31 de desembre de 2010, com les rendes generades pels mateixos a partir de la seva adquisició jurídica pel titular real són atribuïbles a aquest últim. Per tant, tals rendes s'han d'imputar al titular real ja que la DA 1 del RDL 12/2012 -segons l'informe de la DGT- pretén conciliar la realitat formal amb l'econòmica, eliminant *ex ante* i *ex post* la ficció generada per la utilització d'entitats interposades.

Per últim destacar que el mateix punt de l'IDGT 2 senyala que les consideracions fetes anteriorment són d'igual aplicació respecte l'IP. Això significa que els titulars reals que hagin presentat una declaració tributària especial que tingui per objecte béns o drets, la titularitat formal dels quals pertanyi a una entitat interposada hauran de presentar en la seva declaració de l'IP els citats béns o drets. Evidentment no serà necessari declarar les accions o participacions en les entitats interposades que ostenten la titularitat jurídica o formal dels béns o drets en qüestió, en tant en quant, aquelles ja es troben regularitzades.

Finalment l'IDGT 2 clarifica dos extrems respecte a les persones que poden acollir-se a la regularització tributària especial de la DA 1 del RDL 12/2012.

Per una banda, en el seu punt primer estableix com han de presentar la declaració tributària especial els contribuents titulars de béns o drets en regim de cotitularitat, fent una especial referència al règim de de comunitat de béns. En tals casos, d'acord amb l'apartat primer de la DA 1 del RDL 12/2012 i els arts. 2.1 i 3.1 de l'Ordre HAP/1182/2012 la declaració tributària especial s'ha de presentar per cada un dels cotitulars en la part corresponent a la seva quota de participació, sempre que el valor de la respectiva quota de titularitat correspongui amb rendes no declarades de l'IRPR, l'IS o l'IRNR obtingudes pel cotitular del bé o dret. No obstant, el punt primer de l'IDGT 2 fa referència al supòsit de conjugues amb un règim econòmic matrimonial de comunitat de béns on les rendes no declarades hagin d'atribuir-se a un dels conjugues i que els béns o drets en que aquestes rendes es materialitzen tinguin caràcter comunitari²⁸. En tals casos, la DGT

²⁸ Per exemple, seria el cas d'un matrimoni que té un règim econòmic matrimonial de comunitat de béns, en el qual un dels cònjuges obté rendes procedents d'una activitat econòmica i conforme l'art. 11 de la LIRPF aquestes hagin de ser imputades, a efectes fiscals, al cònjuge que realitza l'activitat. No obstant, ambdós conjugues, des del punt de vista del dret civil, tenen la consideració de cotitulars d'aquestes rendes.

ofereix la possibilitat de presentar la declaració tributària especial pel cònjuge que hagués obtingut les rendes no declarades materialitzades en tals béns o drets, com a únic titular dels mateixos, i essent d'aplicació els efectes de l'art. 6 de l'Ordre HAP/1182/2012.

Per altre banda, en el punt segon de l'IDGT 2, es disposa la possibilitat de que en el cas de mort del titular dels béns o drets que corresponguin amb rendes no declarades en l'IRPF, la declaració tributària especial sigui presentada pels seus hereus. En tals supòsits seran d'aplicació els efectes de l'art. 6 de l'Ordre HAP/1182/2012 únicament respecte al difunt, sense que puguin estendre's respecte l'ISD. D'altre banda, les rendes no declarades que hagin estat generades amb posterioritat a la mort i s'hagin materialitzat en béns o drets adquirits abans del 31 de desembre de 2010, hauran de ser regularitzades directament per l'hereu titular de les mateixes, és a dir, aquest últim actuarà en nom propi i no en nom del difunt.

3.3.4.- Béns i drets que poden ser objecte de regularització

Poden ser objecte de la declaració tributària especial qualsevol bé o dret la titularitat del qual es correspongui amb rendes no declarades en l'IRPR, IS o IRNR (apartat primer de la DA 1 del RDL 12/2012 i art. 3.1 de l'Ordre HAP/1182/2012). La titularitat dels mateixos ha d'haver-se adquirit abans del 31 de desembre de 2010, excepte que el període impositiu del declarant no coincideixi amb l'any natural ja que en aquest cas la titularitat s'haurà d'haver adquirit amb anterioritat a la finalització de l'últim període impositiu amb un termini de declaració que hagués finalitzat abans del 31 de març de 2012, és a dir, abans de l'entrada en vigor del RDL 12/2012 (art. 3.2 de l'Ordre HAP/1182/2012). L'art. 3.3 de l'Ordre HAP/1182/2012 afegeix que no podran ser objecte de declaració especial els béns o drets que haguessin estat transmesos abans del 31 de desembre de 2010 o abans del període citat anteriorment, sempre i quan l'import de la transmissió s'hagués destinat a l'adquisició d'un altre bé o dret objecte de declaració. D'aquesta forma, tal i com expressa MARTÍN FERNANDEZ, l'Administració tributària pot exigir l'acreditació de l'origen de les rendes podent posar de manifest deutes no declarats per l'IP, l'ISD o la imposició indirecta, al tractar-se de tributs que no poden ser objecte de regularització de la DA 1 del RDL 12/3012²⁹. En definitiva, el que permet la declaració tributària especial és aflorar aquells béns o drets que componen el patrimoni del declarant i que haguessin estat adquirits a través de rendes evadides.

²⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2012). La amnistía fiscal del Real Decreto-ley 12/2012. En J. Manuel, *La amnistía fiscal* (1ª ed., p. 41-89). Valencia: Tirant lo Blanch.

Finalment l'apartat quart de l'art. 3 de l'Ordre HAP/1182/2012 disposa que l'acreditació de la titularitat dels béns o drets objecte de declaració així com la seva data d'adquisició podrà fer-se per qualsevol mitja de prova admès en Dret.

Especial atenció mereixen els requisits per acreditar la titularitat del diner en efectiu que és objecte de la declaració tributària especial. En efecte, la declaració tributària especial permet regularitzar qualsevol tipus de bé i, en conseqüència, el diner en efectiu, al tenir la consideració de bé, pot ser objecte de tal declaració. L'esmentat apartat quart de l'art. 3 de l'Ordre HAP/1182/2012 estableix tal possibilitat afirmant que per l'acreditació de la titularitat dels diners en efectiu serà suficient la manifestació, a través del model de declaració 750 annexat a l'Ordre, de ser titular del mateix amb anterioritat a 31 de desembre de 2010, o a la data de finalització de l'últim període impositiu amb un termini de declaració que hagués finalitzat abans del 31 d març de 2012. Així mateix és necessari que amb caràcter previ a la presentació de la declaració tributària especial s'hagi dipositat els diners objecte de declaració en una compte obert en una entitat de crèdit resident a Espanya, en un Estat membre de la UE o en un Estat de l'Espai Econòmic Europeu que hagi subscrit un conveni amb Espanya per evitar la doble imposició internacional amb clàusula d'intercanvi d'informació o un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària, i no es tracti de jurisdiccions qualificades com d'alt risc, deficientes o no cooperatives pel Grup d'Acció Financera Internacional. A més, el declarant ha d'ostentar la titularitat jurídica del citat compte bancari.

El fet de que la titularitat del diner en efectiu pugui acreditar-se mitjançant una manifestació del declarant de ser-ne el titular, previ dipòsit en un compte bancari, possibilita la regularització de diner negre donant lloc a una cobertura d'un blanqueig de capitals quan aquest provingui d'activitats irregulars. Davant de l'especulació d'aquesta possibilitat, la Secretaria General del Tresor i Política Financera va emetre una nota l'11 de maig de 2012 en la qual deixava molt clar que la declaració tributària especial de la DA 1 del RDL 12/2012 no constituïa títol justificatiu de l'origen dels fons ni regularitzava ni legitimava potencials activitats il·lícites. En conseqüència, els subjectes que s'hi acollissin havien de seguir aplicant de forma estricta les mesures de diligència establertes als arts. 3 a 16 de la Llei 10/2012, de 28 d'abril, de prevenció del blanqueig de capitals i de finançament del terrorisme. Això significa que s'havia d'identificar el titular real dels béns o drets declarats, determinar el seu origen i l'aplicació, en el seu cas, de mesures reforçades en aquelles situacions que per la seva pròpia naturalesa puguin presentar un risc més elevat de blanqueig de capitals o finançament del terrorisme.

3.3.5.- Quantificació

A) Import a declarar

L'art. 4 de l'Ordre HAP/1182/2012 estableix en el seu primer apartat que els béns i drets que siguin objecte de declaració hauran de declarar-se pel seu valor d'adquisició. En el cas de béns o drets que es corresponguin parcialment amb rendes declarades, hauran de declarar-se per la part del valor d'adquisició que correspongui amb rendes no declarades. Al seu torn, l'apartat setè de la DA 1 del RDL 12/2012, el qual es va afegir a través del RDL 19/2012, disposa que el valor d'adquisició dels béns i drets objecte de la declaració especial serà vàlid a efectes fiscals en relació amb l'IRPF, IS i IRNR, a partir de la data de presentació de la declaració i realitzat l'ingrés corresponent. Ara bé, quan es tracti de declaracions de béns o drets que es corresponguin parcialment amb rendes declarades, aquests mantindran a efectes fiscals el valor que tinguessin amb anterioritat a la presentació de la declaració especial. Aquesta divergència de criteris respecte a la valoració dels béns ha estat criticada per FALCÓN Y TELLA ja que considera que s'atorga un tracte més perjudicial a les persones que han adquirit els béns o drets parcialment amb diner negre front aquells que els han adquirit totalment amb diner negre. En efecte, mentre que aquests últims veuen revaloritzats els béns o drets objecte de declaració a la data de presentació d'aquesta, els primers no gaudeixen de tal benefici³⁰. En canvi, MARTÍN FERNÁNDEZ creu que aquesta mesura té per finalitat evitar que s'aprofiti la regularització per tal de dur a terme una actualització dels valors dels elements, reduint l'import de les futures plusvàlues³¹.

El mateix punt setè afegeix que: *“quan el valor d'adquisició sigui superior al valor normal de mercat dels béns o drets en la data de declaració dels mateixos, a efectes de futures transmissions únicament seran computables les pèrdues o en el seu cas, els rendiments negatius, en la mesura que excedeixin de la diferència entre ambdós valors.”*

Tal apartat és objecte de desenvolupament per part del punt novè de l'IDGT 1 el qual fa referència a diverses qüestions relatives al valor d'adquisició a efectes fiscals dels béns o drets objecte de la declaració tributària especial. En primer lloc, aquest punt ratifica que el valor i la data d'adquisició dels elements patrimonials que siguin objecte de regularització seran aquells que originàriament tingués l'element patrimonial en qüestió. Així mateix afirma que en el cas de regularització de

³⁰ FALCÓN Y TELLA, R. (2012). De nuevo sobre la “declaración especial” prevista en el Decreto-ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo. *Revista Aranzadi Quincena Fiscal*, N° 13, pàg: 11-17.

³¹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2012). La amnistía fiscal del Real Decreto-ley 12/2012. En J. Manuel, *La amnistía fiscal* (1ª ed., p. 41-89). Valencia: Tirant lo Blanch.

béns o drets obtinguts parcialment a través de rendes declarades, no es produirà una revalorització del valor d'adquisició dels mateixos.

Pel que fa al casos en els quals el valor d'adquisició del bé o dret objecte de la declaració tributària especial fos superior al valor de mercat del mateix en el moment de la presentació de la citada declaració, el punt setè de l'IDGT 1 clarifica que, si posteriorment es transmet l'element patrimonial, no serà possible computar una pèrdua consistent en la diferència entre ambdós valors. Ara bé, si en la transmissió posterior la pèrdua fos superior a la diferència entre ambdós valor, si que es podria computar una pèrdua per l'excés en qüestió. Per exemple, si un subjecte declara un immoble amb un valor d'adquisició de 150.000 euros i en la data de presentació de la declaració el valor de mercat d'aquest bé és de 100.000 euros, no serà possible computar una pèrdua de 50.000 euros. Ara bé, si un cop regularitzat el bé, aquest és transmès per un preu de 80.000 euros, si que serà possible computar-se una pèrdua de 20.000 euros ja que és la part que excedeix de la diferència entre el valor d'adquisició i el valor de mercat a la data de presentació de la declaració tributària especial. No obstant, si el preu de venda en la transmissió posterior fos de 110.000 euros, llavors no hi hauria dret a computar la pèrdua ja que no s'excedeix la diferència entre el valor d'adquisició i el valor de mercat a la data de presentació de la declaració de l'immoble. En el cas de produir-se un guany patrimonial en la transmissió, l'informa conclou que en aquest cas el valor de mercat de l'element patrimonial en el moment de la presentació de la declaració és totalment irrellevant.

Pel que fa a les quantitats depositades en comptes que compleixin els requisits de l'art. 3.4 de l'Ordre HAP/1182/2012, s'hauran de declarar per l'import total del saldo existent a 31 de desembre de 2010 o en la data de finalització del període impositiu amb un termini de declaració que hagués finalitzat abans del 31 de març de 2012 (art. 4.2 de l'Ordre HAP/1182/2012). Ara bé, és possible declarar l'import total del saldo d'una data anterior a 31 de desembre de 2010 o a la data de finalització del període impositiu amb un termini de declaració que hagués finalitzat abans del 31 de març de 2012, quan el saldo en qüestió fos superior a l'existent en aquestes últimes dates, sempre i quan la diferència entre ambdós imports no s'hagués destinat a l'adquisició d'un altre bé o dret objecte de declaració. El punt tercer de l'IDGT 1 aclareix que en el saldo declarat s'entendran inclosos els rendiments generats pel compte i materialitzats en el mateix.

B) Quantia a ingressar

Pel que fa l'import a ingressar, segons l'art. 5 de l'Ordre HAP/1182/2012 aquest serà el resultat d'aplicar el gravamen del 10% sobre l'import declarat, és a dir, sobre el valor d'adquisició dels béns o drets objecte de la declaració. En el cas del diner en efectiu, aquest gravamen s'aplicarà

sobre l'import total del saldo d'un compte a 31 de desembre de 2010, excepte que amb anterioritat a aquesta data fos superior. El citat precepte afegeix que sobre la quantia a ingressar no seran exigibles sancions ni interessos ni recàrrecs. Tal previsió és el que diferencia la DA 1 del RDL 12/2012 del procediment de presentació d'autoliquidacions complementaries de l'art. 27 LGT. No obstant, ambdues vies de regularització són compatibles, de tal manera que la declaració tributària especial no exclou la regularització per la via tradicional. Així ho estableix el punt onze de l'IDGT 1. Tot i així, en ambdós casos, únicament es podrà utilitzar qualsevol de les dues vies si l'Administració Tributària no ha notificat a l'obligat tributari respecte l'impost que pretén regularitzar, l'inici de procediments de comprovació o investigació per la determinació de deutes tributaris corresponents amb els mateixos.

3.3.6.- Efectes de la declaració

En quan els efectes que produeix la presentació de la declaració tributària especial, l'art. 6 de l'Ordre HAP/1182/2012 estableix que es produiran els següents:

1. En primer lloc, s'entendran regularitzades les rendes no declarades que no excedeixin de l'import declarat i que corresponguin a l'adquisició dels béns o drets objecte de la declaració especial.
2. En segon lloc, l'import declarat tindrà la consideració de renda declarada als efectes previstos en l'art. 39 de la LIRPF i de l'art. 134 del TRLIS. D'aquesta forma, tal i com disposa el punt sisè de l'IDGT 1, la presentació de la declaració tributària especial determina que l'adquisició dels béns o drets regularitzats que s'haguessin mantinguts ocults s'entendrà que es corresponen amb rendes declarades i per tant no poden tenir la consideració de guanys patrimonials no justificats o de renda presumpte en aquest mateix exercici o en exercicis posteriors. En el supòsit de que els béns o drets declarats en la declaració tributària especial s'alienin transformant-se en altres béns o drets diferents, s'entendrà igualment que l'adquisició dels nous béns o drets correspon amb rendes declarades i tampoc podran tenir la consideració de guanys patrimonials no justificats o rendes presumptes³².

³² Per guanys patrimonials no justificats s'entén aquells béns o drets titularitat d'un contribuent que no es corresponen amb les rendes o patrimonis manifestats en les seves declaracions d'impostos. Per tant, són rendes no declarades. Per rendes presumptes s'entén aquell tipus de rendes que per fins tributaris la LIRPF presumeix a partir de certs fets coneguts. No es correspon amb la renda real sinó que es tracta d'una renda fictícia que el legislador ha establert per a certs contribuents que exerceixen determinades activitats econòmiques. D'aquesta forma, aquest contribuents se'ls permet tributar amb absoluta independència dels seus resultats reals ja que les rendes presumptes s'obtenen,

La virtualitat d'aquests efectes es subjecta a la necessitat de presentar la declaració tributària especial i de realitzar el pagament corresponent del gravamen especial aplicat sobre l'import declarat. Per tant, el subjecte únicament podrà regularitzar la seva situació tributària si prèviament ha efectuat l'ingrés corresponent exigint per la DA 1 del RDL 12/2012.

Com ja s'ha dit, la presentació de la declaració tributària especial i l'ingrés corresponent comporten la no exigibilitat de sancions, interessos ni recàrrecs degut al caràcter voluntari de la regularització. Així mateix comporta l'exempció de qualsevol tipus de responsabilitat derivada de l'incompliment de les obligacions tributaries regularitzades, inclosa la penal. A més, l'art. 7 de l'Ordre HAP 1182/2012 disposa que les dades relatives a la declaració tributària especial obtingudes per l'Administració tributària tenen caràcter reservat. Aquestes dues notes reafirmen el caràcter d'amnistia fiscal que presenta la DA 1 del RDL 12/2012.

3.4.- Aspectes formals

3.4.1.- Model i presentació

L'art. 8 de l'Ordre HAP/1182/2012 aprova el model de la declaració tributària especial (Model 750)³³ i el model de relació de béns i drets objecte de la declaració tributària especial (Model D-750)³⁴. Ambdós models únicament estaran disponibles en format electrònic i la seva presentació i ingrés es realitzarà per via telemàtica.

D'acord amb l'art. 9 Ordre HAP/1182/2012 la presentació de la declaració tributària especial per via telemàtica a través d'Internet podrà ser efectuada bé pel propi declarant o bé per un tercer que actuï com a representant d'aquest últim. Així mateix, la presentació telemàtica està subjecte a les següents condicions:

1. En primer lloc el declarant ha de disposar de NIF i ha d'estar identificat en el Cens d'Obligats Tributaris amb caràcter previ a la presentació del model d'autoliquidació.
2. En segon lloc el declarant ha de tenir instal·lat en el navegador un certificat electrònic expedit per la Fabrica Nacional de la Moneda i Timbre-Real Casa de la Moneda o

generalment, mitjançant l'obtenció d'una part alíquota sobre una determinada base que no correspon amb la renda efectiva.

³³ Veure Annex I

³⁴ Veure Annex II

qualsevol altre certificat electrònic admès per l'Agència Estatal de l'Administració Tributària.

3. Finalment, per efectuar la presentació telemàtica, el declarant o, en el seu cas, el representant, haurà de complimentar i transmetre les dades del formulari, ajustat al model 750, que estarà disponible en la seu electrònica de l'AEAT a Internet.

El procediment ha seguir per la presentació de la declaració tributària especial es troba regulat a l'art. 10 de l'Ordre HAP/1182/2012.

Finalment, destacar que és possible presentar declaracions complementaries a la declaració tributària especial inicialment presentada. En efecte, tal i com senyala el punt quinzè de l'IDGT 1, el model 750 de declaració i ingrés de la declaració tributària especial conté una casella per a la presentació de declaracions complementaries que complementin la declaració tributària especial ja presentada. Ara bé, aquelles únicament podran ser presentades abans del 30 de novembre de 2012.

3.4.2.- Termini de presentació i ingrés

Pel que fa el termini de presentació i ingrés de la declaració tributària especial, l'art. 11 de l'Ordre HAP/1182/2012 estableix que aquest finalitzarà el 30 de novembre de 2012. Així també ho estableix el paràgraf segon de l'apartat cinquè de la DA 1 del RDL 12/2012. Aquest període s'inicia el dia d'entrada en vigor de la citada disposició, és a dir, el 31 de març de 2012. Per tant, s'estableix un termini de vuit mesos per presentar la declaració tributària especial i regularitzar la situació tributària de l'obligat tributari declarant.

4.- Rellevància penal de l'amnistia fiscal del Real Decret-Llei 12/2012

4.1.- Efectes penals: exempció de responsabilitat penal

4.1.1.- Consideracions generals

El RDL 12/2012 preveu en la seva Disposició Final Primera la modificació de l'art. 180 LGT introduint l'apartat segon del citat precepte. D'acord amb tal apartat, si l'Administració tributària estima que l'obligat tributari ha regularitzat la seva situació tributària mitjançant el complet reconeixement i pagament del deute tributari, la regularització practicada l'exonera de la seva responsabilitat penal, encara que la infracció comesa en el seu moment pugui ser constitutiva de delictes contra la Hisenda Pública, podent seguir l'Administració amb el procediment

administratiu sense passar el tant de culpa a l'autoritat judicial ni al Ministeri Fiscal. La modificació de l'art. 180 LGT serà aplicable tant per la regularització feta a través de l'art. 27 LGT com per la feta mitjançant la DA 1 del RDL 12/2012.

Ara bé, no podem oblidar que la DA 1 del RDL 12/2012 i l'Ordre HAP/1182/2012 són dues normes que per si mateixes no poden desplegar efectes en l'àmbit penal ja que aquestes esgoten la seva eficàcia en l'àmbit administratiu. Si tenim en compte que la presentació de la declaració tributària especial comporta la no exigibilitat de cap tipus de responsabilitat, sanció o recàrrec, es fa necessari regular l'exempció de responsabilitat penal a través d'una Llei Orgànica. Per aquest motiu es va aprovar la Llei Orgànica 7/2012, de 27 de desembre, en matèria de transparència i lluita contra el frau fiscal i en la Seguretat Social, en la qual estableix en la seva Disposició Addicional Única que: *“S'entendran declarades dins del termini establert en la normativa de cada tribut respecte de cada període impositiu en el que hagin d'imputar-se, les rendes inicialment no declarades regularitzades a través de la declaració tributària especial prevista en la disposició addicional primera del Real Decret-Llei 12/2012 (...)”*. SANZ DÍAZ-PALACIOS creu que la necessitat d'acudir finalment a una llei orgànica posa de manifesta la deficient tècnica legislativa empleada pel legislador per regular l'amnistia fiscal de 2012³⁵.

La regularització de l'exempció de responsabilitat penal a través de la LO 7/2012 planteja el dubte de si la Disposició Addicional Única d'aquesta llei complementa l'apartat quart de l'art. 305 CP o, si per contra, són dos tipus de regularitzacions diferents. El citat art. 305.4 CP disposa que *“Es considerarà regularitzada la situació tributària quan s'hagi procedit per l'obligat tributari al complert reconeixement i pagament del deute tributari, abans de que l'Administració Tributària li hagi notificat l'inici d'actuacions de comprovació o investigació tendents a la determinació dels deutes tributàries objecte de la regularització o, en el cas de que tals actuacions no s'haguessin produït, abans de que el Ministeri Fiscal, l'Advocat de l'Estat o el representat processal de l'Administració autonòmica, foral o local de que es tracti, interposi querrela o denuncia contra aquell dirigida, o abans de que el Ministeri Fiscal o el Jutge d'Instrucció realitzin actuacions que li permetin tenir coneixement formal de l'inici de les diligències”*. La qüestió doncs rau en determinar si la regularització prevista per la DA única de la LO 7/2012 complementa o no l'art. 305.4 CP. Autors com SANZ DÍAZ-PALACIOS afirmen que ambdós preceptes es complementen ja que la pròpia AEAT, en un escrit que remetia a l'Audiència Nacional en el context del denominat cas Bárcenas, afirma que el fet de que la DA 1 del RDL 12/2012 guardi silenci sobre els efectes penals de la declaració tributària especial no pot ser

³⁵ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2014). La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012. *Revista Análisis Tributario*, Nº 316, pàgs. 35-42, pàg. 38.

interpretat com si la citada disposició permetés acollir-se als obligats tributaris que es trobessin ja imputats per delictes i, en canvi, no permetés tal possibilitat a aquells que estiguessin sent investigats per la via administrativa, ja que tal interpretació és absurda. L'escrit de l'AEAT conclou que la DA 1 del RDL 12/2012 guarda silenci perquè no era necessari esmentar tal qüestió degut a que aquesta ja es trobava regulada a l'art. 305.4 CP. Per tant, la DA única de la LO 7/2012 i l'art. 305.4 CP són preceptes que es troben vinculats i es complementen entre si³⁶. Així mateix, sembla que la DA única de la LO 7/2012 complementa i dota de virtualitat la modificació de l'art. 180 LGT operada per la DF 1 del RDL 12/2012.

4.1.2.- Requisites

Per tal de que la presentació de la declaració tributària especial pugui produir l'exempció de responsabilitat penal és necessari únicament ingressar la quantia resultant d'aplicar l'import o valor d'adquisició dels béns o drets el percentatge del 10%. Aquest és l'únic requisit que imposa la DA 1 del RDL 12/2012 per regularitzar la situació tributària i, en conseqüència, l'únic requisit que s'exigeix per eximir de responsabilitat penal als obligats tributaris que s'acullin a la regularització de la citada disposició. És en aquest punt on radica la principal diferència amb l'exempció de l'art. 305.4 CP ja que aquest últim exigeix el ple reconeixement i pagament del deute tributari, és a dir, s'han de declarar tots els béns o drets opacs i pagar íntegrament el deute tributari. En canvi, la DA 1 del RDL 12/2012 considera que el pagament del gravamen especial comporta l'ingrés íntegrament del deute tributari, amb independència de si s'ha declarat o no la totalitat del béns o drets ocults³⁷.

4.2.- Naturalesa jurídica de la causa d'exempció de responsabilitat criminal

Anteriorment a la DA única de la LO 7/2012, la doctrina afirmava que l'art. 305.4 CP contemplava una excusa absolutòria en el context del delictes fiscal. No obstant, la introducció de la citada disposició, ha incidit en la naturalesa jurídica de l'art. 305.4 CP. Per tal d'exposar com interpreta la doctrina aquest precepte seguirem a SANZ DÍAZ-PALACIOS³⁸.

³⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2015). A vueltas con la trascendencia penal de la Amnistía Fiscal de 2012. *Revista Aranzadi Doctrinal*, N° 4, pàgs. 47-58, pàg. 51.

³⁷ Així ho interpreta també SANZ DÍAZ-PALACIOS en SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2015). A vueltas con la trascendencia penal de la Amnistía Fiscal de 2012. *Revista Aranzadi Doctrinal*, N° 4, pàgs 47-58, pàg. 58.

³⁸ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2015). A vueltas con la trascendencia penal de la Amnistía Fiscal de 2012. *Revista Aranzadi Doctrinal*, N° 4, pàg 47-58.

Les diverses interpretacions que s'estableixen entorn a l'art. 305.4 CP són les següents:

1. La falta de regularització constitueix un element del tipus penal de l'art. 305.4 CP.
2. La regularització es configura com una causa de justificació penal.
3. Estem davant d'una excusa absolutòria.
4. L'absència de regularització només pot ser apreciada com una condició objectiva de punibilitat.

A partir d'aquí anirem desgranant aquestes quatre possibilitats, tot seguint els comentaris de SANZ DÍAZ-PALACIOS, amb l'objectiu de determinar com la modificació operada per la LO 7/2012 ha afectat l'art. 305.4 CP.

En primer lloc, el fet de configurar la regularització com un element del tipus penal comporta que aquest no s'hagi consumit fins que l'obligat no tingui l'oportunitat de regularitzar la seva situació tributària, és a dir, el delictes es consumeix quan el subjecte actiu coneix l'inici d'actuacions de comprovació o investigació o quan s'interposa querella o denuncia contra ell o quan es produeixin les actuacions que li permetin tenir coneixement formal de la iniciació de les diligències. Així ho defensa FRANCISCO JAVIER MUÑOZ CUESTA quan afirma que ens trobem davant d'un delictes en estat latent, l'eficàcia delictiva del qual es produeix quan l'obligat tributari té coneixement d'alguna de les circumstàncies esmentades anteriorment³⁹. SANZ DÍAZ-PALACIOS rebutja aquesta tesi per considerar-la massa rebuscada i paradoxal ja que considera que el delictes es consumeix amb l'inicial incompliment de les obligacions tributàries sense necessitat d'esperar a que es produeixi l'impossibilitat de regularitzar la situació tributària del subjecte actiu.

En segon lloc, pel que fa a la concepció de la regularització com a causa de justificació penal, aquesta és inadmissible degut a que tals causes han de concórrer en el mateix moment en que es consumeixen els fets delictius. Si considerem que aquests es produeixen en el moment en que s'incompleixen les obligacions tributàries, no pot predicar-se que les regularitzacions extemporànies relatives a un delictes fiscal siguin una causa de justificació penal.

³⁹ Citat a SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2015). A vueltas con la trascendencia penal de la Amnistía Fiscal de 2012. *Revista Aranzadi Doctrinal*, N° 4, pàgs. 47-58, pàg. 53

En tercer lloc, respecte a la possibilitat de qualificar l'absència de regularització com a condició objectiva de punibilitat, MUÑOZ CUESTA⁴⁰ afirma que tal opció és confusa ja que la condició objectiva no depèn de la voluntat de l'autor del delictes i, en el cas que ens ocupa, l'exteriorització de la defraudació a través de la seva posterior regularització depèn de la voluntat del subjecte actiu. En conseqüència, SANZ DÍAZ-PALACIOS, seguint tal argumentari, conclou que l'absència de regularització no pot ser considerada com una condició objectiva de punibilitat.

Finalment, SANZ DÍAZ-PALACIOS considera que la reforma introduïda per la LO 7/2012, tot i tenir la intenció de modificar la naturalesa jurídica de l'absència de regularització, aquesta última seguiria tenint la condició d'excusa absoluta ja que és la interpretació més senzilla perquè permet iniciar el còmput de la prescripció des del moment en que es consumeix el delictes, és a dir, des del moment en que es produeix la defraudació⁴¹. Aquesta interpretació comporta la possibilitat d'eximir qualsevol responsabilitat penal pel delictes de defraudació fiscal però no la corresponent al delictes de blanqueig de capitals. Això pot suposar una trampa per aquells obligats tributaris que s'acullin a l'amnistia fiscal de 2012 ja que poden veure's eximits del delictes de defraudació fiscal però no del de blanqueig de capitals si els béns o drets que són objecte de regularització tenen un origen il·lícit. Per aquest motiu la DA única del RDL 12/2012 intenta transformar la naturalesa jurídica de la regularització de l'art. 305.4 CP per tal de configurar-la com un element del tipus corresponent al delictes de defraudació fiscal per tal de garantir la impunitat penal per frau i per blanqueig de capitals. Ara bé, una part de la doctrina no comparteix tal opinió i afirma que el legislador hauria d'haver modificat el delictes de blanqueig de capitals en comptes d'intentar convertir l'absència de regularització en un element integrant del tipus relatiu al delictes fiscal.

4.3.- La regularització del “cinquè any”

El delictes de defraudació fiscal i el dret de l'Administració Tributària a determinar la quantia del deute tributari presenten terminis de prescripció diferents. D'acord amb l'art. 131.1 CP el tipus penal de l'art. 305 CP prescriu als cinc anys mentre que l'art. 66 LGT estableix que el dret de l'Administració per determinar el deute tributari a través de l'oportuna liquidació prescriu als quatre anys. Tal divergència de terminis provoca dubtes sobre la necessitat de regularitzar durant “el cinquè any”, de tal forma que si es presenta una declaració complementària dins d'aquest

⁴⁰ Citat a SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2015). A vueltas con la trascendencia penal de la Amnistía Fiscal de 2012. *Revista Aranzadi Doctrinal*, N° 4, pàgs. 47-58, pàg. 53

⁴¹ Així també ho expressen SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I. (2013). Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal. *Diario La Ley*, N° 8052, pàgs. 17-18

període pot haver-se produït la prescripció administrativa però no la penal. En conseqüència sorgeix el dubte de si, en cas de produir-se tal regularització dins del “cinquè any”, ens trobem davant d’un ingrés indegut que l’Administració Tributària ha de retornar conforme l’art. 221.1 LGT o si es tracta d’un pagament irreversible respecte al qual la Hisenda Pública pot reclamar interessos.

Per tal d’evitar aquesta problemàtica el legislador va optar per modificar l’art. 180.2 i 221.1.c) LGT a través de la Disposició Final Primera del RDL 12/2012⁴². D’acord amb tals preceptes, seran aplicables al “cinquè any” els efectes de la regularització, és a dir, l’exempció de responsabilitat criminal pel delictes fiscal. Per tant, l’exempció de responsabilitat criminal en cas de regularització abasta la satisfacció de deutes tributaris un cop prescrit el dret de l’Administració a la seva determinació. Ara bé, tal possibilitat només és aplicable respecte a la regularització ordinària de l’art. 27 LGT.

En el cas de la declaració tributària especial es preveu la possibilitat d’incloure en ella béns o drets que siguin titularitat de l’obligat tributari durant els període comprés entre els anys 2007 i 2010, sempre i quan es corresponguin amb rendes no declarades. Durant aquest període encara no haurà prescrit la infracció administrativa. Ara bé, també es poden incloure els béns i drets corresponents a l’exercici de 2006 i fins i tot anteriors, en tant en quan, si bé és un exercici prescrit administrativament, el mateix no ho és penalment. No obstant, el punt quart de l’IDGT 1 disposa que si el contribuent pot acreditar que la titularitat dels béns o drets objecte de la declaració tributària especial correspon a exercicis prescrits, pot declarar només els béns o drets la titularitat dels quals correspongui a exercicis no prescrits.

Respecte el denominat “cinquè any”, la situació és confusa ja que la AEAT ha exigint alguns cops la quota corresponent a aquest any, arribant fins i tot a iniciar actuacions penals amb tal finalitat ja que la via administrativa havia prescrit al haver transcorregut els quatre anys de l’art. 66 LGT. La jurisprudència penal estableix que, en tals casos, es produeix una novació de l’obligació tributària de tal forma que aquesta desapareix per tal de donar lloc a una responsabilitat civil derivada del propi delictes (STS 18 de desembre de 2000). Ara bé, autors com FALCÓN Y TELLA discrepen de tal posició jurisprudencial ja que creuen que una interpretació coherent de l’ordenament comporta que un cop prescrita l’obligació tributària s’extingeixi qualsevol possible responsabilitat derivada del seu impagament ja que aquesta és la conseqüència lògica de la prescripció. D’aquesta forma, el citat autor considera que en la regularització voluntària només

⁴² Actualment l’art. 180.2 LGT ha estat modificat per l’art. únic.31 de la Llei 34/2015, de 21 de setembre, de tal forma que la redacció a la qual ens referim en aquest treball ja no es troba en vigor.

és necessari presentar declaracions complementaries dels últims quatre anys i no del cinquè any, respecte el qual no es pot exigir cap tipus de responsabilitat, ni civil ni penal ja que una interpretació diferent comportaria un efecte dissuasiu de la regularització voluntària⁴³.

Davant els dubtes que planteja la regularització del “cinquè any”, el més aconsellable és regularitzar tant els quatre anys no prescrits administrativament com el cinquè any prescrit administrativament, però no penalment, per tal d’evitar una eventual aplicació de l’art. 305 CP. Ara bé, davant de tal conducta prudent, FALCÓN Y TELLA aconsella reclamar immediatament la devolució de l’ingrés corresponent a la regularització del cinquè any al tenir la consideració d’ingrés indegut.

Des del meu punt de vista, la solució a tal problemàtica és tan senzilla com harmonitzar els períodes de prescripció previstos en l’àmbit tributari i en el delictes de defraudació fiscal, de tal forma que únicament existeixi un sol període de prescripció de quatre anys per a ambdós àmbits. D’aquesta forma desapareixeria el denominat “cinquè any” i els problemes associats amb el mateix.

5.- Conclusions

5.1.- Anàlisi dels resultats de l’amnistia fiscal de 2012

Tal i com s’ha exposat en el principi d’aquest treball, l’amnistia fiscal de 2012 tenia per finalitat reduir el dèficit públic a través de la recaptació immediata de fons públics i l’aflorament de béns i drets corresponents a rendes no regularitzades per tal de garantir la seva futura tributació. Concretament el Govern del PP va pronosticar que amb tal mesura es recaptarien aproximadament 2.500 milions d’euros i s’aflorarien 25.000 milions d’euros.

El resultat final de l’amnistia fiscal de 2012 dista molt de la previsió feta pel Govern. El Ministeri d’Hisenda ha confirmat que finalment la regularització voluntària ha aconseguit aflorar 40.000 milions d’euros (15.000 milions més dels pronosticats) i ha recaptat 1.200 milions d’euros (1.300 milions d’euros menys dels previstos). Si tenim en compte que la DA 1 del RDL 12/2012 preveia la necessitat d’ingressar un 10% de la quantia declarada per tal de poder-se procedir a la regularització dels béns o drets objecte de la declaració tributària especial, la recaptació final hauria d’haver estat de 4.000 milions d’euros ja que es van declarar, béns i drets per un valor total

⁴³ FALCÓN Y TELLA, R. (2012). La regularización del “quinto año”. *Revista Quincena Fiscal*, N° 4/2012, pàgs. 7-11, pàg. 11.

de 40.000 milions d'euros. Aquesta diferència entre lo aforat i lo recaptat s'explica pel fet de que gran part dels béns i drets declarats corresponen a exercicis prescrits, de tal forma que no han hagut de tributar pel 10% previst a la DA 1 del RDL 12/2012. D'aquesta forma s'estima que únicament han tributat aquest 10% uns 10.000 milions dels euros aforats, de tal manera que els 30.000 milions restants no han tributat per aquest gravamen especial per correspondre a exercicis prescrits.

Entrant més a fons en els resultats exposats, veiem com la primera finalitat de l'amnistia, aquesta és, la d'obtenir ingressos per pal·liar el dèficit públic no s'ha acomplert totalment ja que es preveien uns ingressos equivalents a 2.500 milions d'euros i el resultat final ha estat de 1.200 milions d'euros (pràcticament la meitat de lo pronosticat). Si analitzem la informació sobre la recaptació tributària líquida de l'any 2012 disponible a la pagina web de l'AEAT⁴⁴, la qual adjunto en la taula següent, podem veure com allò pressupostat en concepte de declaració tributària especial va ser de 2.482 milions d'euros. No obstant, la recaptació efectiva va acabar essent de 1.196 milions d'euros durant l'any 2012. Com es pot apreciar la diferència entre lo pressupostat i lo efectivament recaptat és casi de la meitat (concretament un 48,2%).

Conceptos	Presupuesto 2012 (1)	Recaudación		Diferencia con Presupuesto		Diferencia con Recaudación 2011	
		2012 (2)	2011 (3)	Diferencia (4)=(2)-(1)	% cumplimiento (5)=(2)/(1)	Diferencia (6)=(2)-(3)	% (7)=(6)/(3)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	73.106	70.619	69.803	-2.487	96,6	815	1,2
Impuesto sobre Sociedades	19.564	21.435	16.611	1.871	109,6	4.824	29,0
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	2.411	1.708	2.040	-703	70,9	-332	-16,3
Declaración tributaria especial	2.482	1.196	0	-1.286	48,2	1.196	---
Resto del Capítulo I	120	123	118	3	102,4	5	4,2
Total Capítulo I	97.683	95.081	88.572	-2.602	97,3	6.509	7,3
Impuesto sobre el Valor Añadido	47.691	50.464	49.302	2.773	105,8	1.162	2,4
Impuestos Especiales	18.426	18.209	18.983	-217	98,8	-774	-4,1
Tráfico Exterior	1.452	1.429	1.531	-23	98,4	-102	-6,7
Impuesto sobre Primas de Seguro	1.392	1.378	1.419	-14	99,0	-41	-2,9
Resto del Capítulo II	116	113	15	-3	97,8	99	---
Total Capítulo II	69.077	71.594	71.250	2.517	103,6	344	0,5
Total Capítulo III	1.966	1.892	1.938	-74	96,2	-46	-2,4
TOTAL INGRESOS GESTIONADOS POR LA AEAT	168.726	168.567	161.760	-159	99,9	6.807	4,2

(Millones de Euros)

Font: Web de l'Agència Tributària Espanyola

⁴⁴ Informació disponible a la pàgina web de la Agencia Tributària Española:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Ayuda_Memoria_2012/2_RECAUDACION_TRIBUTARIA_GESTIONADA_POR_LA_AGENCIA_TRIBUTARIA/2_2_Recaudacion_tributaria_liquida/2_2_Recaudacion_tributaria_liquida.html (consultada el 14 de abril de 2016).

Aquesta diferència pot deure's a un cúmul de circumstàncies com són l'excés d'optimisme per part del Govern respecte els futurs resultats de l'amnistia o la necessitat d'aquest de transmetre a l'opinió pública uns beneficis molt positius d'una mesura impopular. Ara bé, des del meu punt de vista, aquesta abismal diferència es fruit d'una tècnica legislativa molt deficient, fet que ha comportat una inseguretats jurídica per aquells que volien acollir-se a l'amnistia fiscal. L'ús de diverses normes de rangs diferents i de dubtosa constitucionalitat ha comportat que la regulació de citada amnistia hagi generat una falta de seguretats jurídica per part d'aquells que tenien la intenció d'acollir-se, fet pel qual molts han acabat optant per no regularitzar la seva situació tributària a través d'aquella. De fet, el gruix de les declaracions s'han concentrat al final del període de presentació, tal i com afirma la nota de premsa del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques de 3 de desembre de 2012⁴⁵ en la qual fa un balanç provisional de la regularització extraordinària. D'acord amb aquesta, durant el mes de novembre s'han presentat 29.242 declaracions, casi el 93% del total, per un import a ingressar de 1.050 milions d'euros. Un dels motius pels quals el gruix de les declaracions es concentren en el mes del novembre podria ser, com dèiem, la mala tècnica legislativa emprada, doncs durant el 2012 es van anar succeint normes i informes sobre l'aplicació de l'amnistia fiscal. Per aquest motiu, és probable que moltes de les persones que es volien acollir a la regularització voluntària esperessin a que s'acabés el procés legislatiu del tot per tal de poder presentar la corresponent declaració, moment que es va produir el mes de novembre.

Si tenim en compte que els ingressos públics totals de l'Estat Espanyol van ser, l'any 2012, tal i com mostra el quadre següent, de 281.270.714 milions d'euros, veiem com la recaptació de la declaració especial tributària va equivaldrà a un 0,00043% dels ingressos totals. Si comparem aquests 1.196 milions d'euros amb la recaptació que van suposar altres impostos podem veure que aquells suposen el 0,0048% de l'IRPF del 2012 (25.158.001 milions d'euros), el 0,0059% de l'IS (20.210.118 milions d'euros) o el 0,071% de l'IRNR (1.695.417 milions d'euros).

⁴⁵<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2012/SE%20HACIENDA/03-12-12%20nota%20de%20prensa%20sobre%20la%20regularizaci%C3%B3n.pdf> (consultada el 14 d'abril de 2016).



Miles de euros

	PREVISIONES PRESUPUESTARIAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	RECAUDACIÓN NETA	
			IMPORTE	% 3/2
1. IMPUESTOS DIRECTOS Y COTIZACIONES SOCIALES	54.845.845	55.697.286	49.433.351	88,8
Impuesto sobre la renta de personas físicas	29.232.000	28.557.084	25.158.001	88,1
Impuesto sobre sociedades	19.564.000	23.005.355	20.210.118	87,8
Impuesto sobre la renta de no residentes	2.411.000	1.755.613	1.695.417	96,6
Impuesto general sobre sucesiones y donaciones	95.000	111.241	103.031	92,6
Impuesto sobre el patrimonio	25.000	13.971	13.809	98,8
Otros impuestos directos	2.482.000	1.195.665	1.194.618	99,9
Cuotas de derechos pasivos	1.036.845	1.058.357	1.058.357	100,0
2. IMPUESTOS INDIRECTOS	21.095.000	26.333.600	22.293.459	84,7
Impuesto sobre el valor añadido	13.633.000	19.068.240	15.142.277	79,4
Impuestos especiales	4.502.000	4.326.424	4.243.581	98,1
Sobre tráfico exterior	1.452.000	1.449.391	1.418.294	97,9
Impuesto sobre las primas de seguros	1.392.000	1.376.373	1.376.203	100,0
Impuesto sobre actividades del juego	100.000	101.228	101.228	100,0
Otros impuestos indirectos	16.000	11.944	11.876	99,4
3. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS	5.233.614	10.280.040	7.731.200	75,2
4. TRANSFERENCIAS CORRIENTES	32.130.954	31.990.305	31.990.305	100,0
5. INGRESOS PATRIMONIALES	5.425.948	6.653.568	6.649.487	99,9
6. ENAJENACIÓN DE INVERSIONES REALES	135.900	151.393	120.587	79,7
7. TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	365.735	671.078	671.078	100,0
TOTAL OPERACIONES NO FINANCIERAS	119.232.996	131.777.270	118.889.467	90,2
8. ACTIVOS FINANCIEROS	10.092.937	10.589.048	10.193.596	96,3
9. PASIVOS FINANCIEROS	-	152.187.651	152.187.651	100,0
TOTAL OPERACIONES FINANCIERAS	10.092.937	162.776.699	162.381.247	99,8
TOTALES	129.325.933	294.553.969	281.270.714	95,5

LP03

Font: Informe sobre la liquidació del pressupost de 2012

Pel que fa la segona finalitat de l'amnistia fiscal de 2012, aquesta és, la d'aflorar patrimoni ocult, podem afirmar que el seu assoliment ha estat satisfactori doncs es preveia l'aflorament de 25.000 milions d'euros i finalment aquesta xifra s'ha elevat fins a 40.000 milions d'euros. Així ho afirmava la nota de premsa de 23 de gener de 2013 del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques. Segons aquesta nota l'Agència Tributària ha rebut 31.529 declaracions, amb un import mitja de 37.800 euros. El gruix de les declaracions va presentar-se el mes de novembre (en total es van presentar 29.424 declaracions per un import a ingressar de 1.050 milions d'euros). Pel que fa a la distribució de les declaracions presentades, la nota destaca que el 98% correspon a persones físiques (30.871 declaracions) mentre que el 2% restant correspon a persones jurídiques (658 declaracions). L'anterior nota de premsa de 3 de desembre de 2012 destaca que l'aflorament de patrimoni ocult obtingut amb la declaració especial tributària permetrà que aquest passi a tributar en els pròxims exercicis, de tal forma que la regularització voluntària ha servit per generar ingressos tributaris continuats en el futur, la qual cosa suposarà una injecció de liquiditat en l'economia espanyola.

En conclusió, la declaració tributària especial no ha suposat una gran font d'ingressos, en tant en quan no ha estat capaç d'assolir el seu objectiu recaptatori al no obtenir la meitat de lo pronosticat. Ara bé, si que ha permès l'aflorament d'un considerable nombre de béns i drets, excedint en gran mesura lo previst en un principi. D'aquesta forma podem afirmar que l'amnistia fiscal de 2012 ha assolit els seus objectius en un 50% ja que mentre la recaptació ha estat fluixa, s'ha produït un aflorament important que permetrà gravar en un futur un gran nombre de béns i drets els quals haguessin restat ocults sinó s'haguessin declarat.

5.2.- Valoració personal de l'amnistia fiscal de 2012

Per tal de finalitzar aquest treball, crec convenient realitzar una valoració global de l'amnistia fiscal de 2012 a mode de conclusió, fent una referència, en primer lloc, a la tècnica legislativa emprada per regular la declaració tributària especial, en segon lloc, a l'anàlisi constitucional ja realitzat en l'apartat 2.1.2, per finalment acabar valorant la conveniència o no de tal mesura donat el context en el qual es va aprovar.

Respecte a la tècnica legislativa emprada per regular l'amnistia fiscal de 2012, tal i com ja s'ha posat de manifest, l'única conclusió a la qual es pot arribar és que el legislador ha emprat una deficient tècnica legislativa a la hora de regular la declaració tributària especial. En efecte l'existència de normes disperses i de diferent grau ha comportat una innecessària complicació a la hora d'aplicar la DA 1 del RDL 12/2012, derivant en un grau d'inseguretat jurídica molt alt, fet que també ha provocat una recaptació més baixa de l'esperada. Des del meu punt de vista, una mesura de tals dimensions s'hauria d'haver regulat, per començar, no amb un Real Decret Llei sinó amb una Llei ordinària o, fins i tot, orgànica donat que uns dels efectes principals de l'amnistia fiscal és l'exempció de responsabilitat penal⁴⁶. A més, la regulació s'hauria d'haver contemplat en una sola llei i no en diverses lleis de diferents rangs que s'anaven succeint en el temps. De fet, si seguim l'*iter* cronològic de l'amnistia fiscal veiem com el legislador elaborava una norma rere l'altre per tal de que la posterior subsanes els defectes que presentava l'anterior. D'aquesta forma el RDL 19/2012 ve a completar la DA 1 del RDL 12/2012, l'Ordre HAP/1182/2012 es promulga per completar i desenvolupar el RDL 12/2012 i la LO 7/2012

⁴⁶ Així també ho defensa SANZ-DÍAZ PALACIOS en SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2014). La possible constitucionalitat de la amnistia fiscal espanyola de 2012. *Revista Anàlisi Tributario*, N° 316, pàg. 35-42, pàg. 38, al afirmar que la necessitat d'aprovar la LO 7/2012 posa de manifesta la deficient tècnica normativa emprada per regular la declaració voluntària especial ja que la transcendència penal de la mateixa feia indispensable una llei d'aquest rang des d'un principi.

s'aprova amb la intenció de dotar de virtualitat l'exempció de responsabilitat penal que comporta el fet d'acollir-se a l'amnistia fiscal de 2012. Destacar també que el fet de publicar dos informes sense valor legal per part de la Direcció General de Tributs amb la finalitat d'aclarir determinats aspectes de l'amnistia fiscal posa de manifest la deficient tècnica legislativa que va emprar el legislador per regular tal mesura.

Respecte a la LO 7/2012, PÉREZ ROYO crítica que la promulgació d'una LO que no modifica el Codi Penal i que té la intenció de regular l'exempció de responsabilitat penal de l'amnistia fiscal de 2012 a través de la modificació de l'excusa absoluta de l'art. 305.4 CP, suposa una vulneració de l'ordenament jurídic, ja que el RDL 12/2012, a criteri seu, comporta una modificació substancial del tractament del delictes fiscal de l'art. 305 CP. Considera l'autor que l'excusa absoluta del citat precepte es fonamenta en la reparació espontània, de tal forma que no és possible parlar de reparació del dany quan s'eximeix de responsabilitat a una persona que ingressa molt menys de l'import defraudat, com seria el cas dels que s'acullen a l'amnistia fiscal i que acaben ingressant un 10% d'allò defraudat en comptes del tipus regular de l'impost corresponent⁴⁷.

Així mateix, també ha estat molt qüestionable l'ús d'una Ordre Ministerial per desenvolupar una matèria com és una regularització extraordinària. En contra de tal opinió es manifesta CAZORLA PRIETO el qual afirma que l'Ordre HAP 1182/2012 no s'ha extralimitat al desenvolupar la DA 1 del RDL 12/2012, ja que la regularització del diner en efectiu (la qual és regulada per primer cop per l'esmentada Ordre) va ser incorporada per suggeriment del Consell d'Estat pel fet de que el diner entra dins de l'objecte de regularització definit pel propi RDL ("béns i drets"). Defensa l'autor que el fet de que es pugui aprofitar tal disposició per cometre delictes de blanqueig de capitals és una qüestió molt diferent que ha de ser resolta mitjançant una actuació vigilant de les autoritats competents⁴⁸.

En conclusió, des del meu punt de vista, considero que l'amnistia fiscal de 2012 s'hauria d'haver regulat a través d'una sola llei, concretament a través d'una llei orgànica degut els efectes penals de la mesura o, mitjançant una llei orgànica i un reglament en forma de real decret que la desenvolupés; tot això amb l'objecte de donar la màxima seguretat jurídica possible d'acord amb l'art. 9.3 CE.

⁴⁷ PÉREZ ROYO, F. (16 de mayo de 2012) ¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial? *El País*. http://elpais.com/elpais/2012/05/02/opinion/1335954418_297652.html.

⁴⁸ CAZORLA PRIETO, L.Mª (31 d'octubre de 2012) Amnistía fiscal: la hora de la verdad. *Expansión*. <http://www.caffereggio.net/2012/10/11/amnistia-fiscal-la-hora-de-la-verdad-de-luis-maria-cazorla-prieto-en-expansion/>

En segon lloc, respecte a la constitucionalitat de l'amnistia fiscal de 2012, tal i com ja s'ha posat de manifest a l'apartat 2.1.2, he partit d'un anàlisi que valora, primerament, la constitucionalitat del vehicle normatiu emprat per regular la mesura i, seguidament, la constitucionalitat material del contingut de la declaració tributària especial. Respecte al primer examen, la conclusió que n'he extret és que el gravamen especial que estableix la DA 1 del RDL 12/2012 és "de facto" un nou tribut i, en conseqüència, és possible apreciar una patent afecció del deure general de contribuir de l'art. 31.1 CE per part de la regularització tributària especial. En quan al segon anàlisi, considero que l'amnistia fiscal de 2012 vulnera els principis generals que informen el sistema impositiu, si bé, la pròpia doctrina del TC permet exceptuar els mateixos en situacions d'excepcionalitat econòmica. Crec que tal excepció pot apreciar-se en aquest cas, però sempre i quan aquesta sigui establerta de forma molt acotada i clara per tal d'evitar l'establiment d'un precedent perillós que pugui ser susceptible d'interpretació abusiva en un futur.

Finalment, pel que fa a la conveniència d'una mesura com és una amnistia fiscal, resulta imprescindible analitzar les opinions a favor i en contra, abans de pronunciar-se sobre el tema. Fonamentalment, els que s'han mostrat a favor de la mesura argumenten que, degut al context econòmic en el qual es trobava immers el país en el moment en que es va aprovar l'amnistia fiscal, es feia necessari obtenir recursos públics de forma immediata per tal de neutralitzar el creixement del dèficit públic. En síntesi els punts positius de l'amnistia fiscal poden sintetitzar-se en els següents:

- Permetre l'aflorament de patrimonis i rendes ocults que passaran a ser controlats per l'Administració Tributària i, en conseqüència, tributaran.
- A curt termini, permet obtenir liquiditat de forma immediata mitjançant l'exigència d'un "peatge" per aquells subjectes que s'acullen a la mesura.
- A mig termini, l'aflorament de patrimoni i rendes permet incrementar les bases imposables dels contribuents, en tant en quan, els béns i drets regularitzats passen a tributar.

En canvi, els detractors de tal mesura argumenten que el seu contingut suposa una vulneració flagrant dels principis més elementals que informen el sistema tributari espanyol ja que s'està discriminant els subjectes que sempre han complert amb les seves obligacions tributaries, els quals veuen com aquells que han evadit les seves rendes poden regularitzar-les a canvi d'un tipus inferior a l'ordinari, i, a més, són eximits de qualsevol tipus de responsabilitat, tant administrativa com penal. D'aquesta forma els punts negatius de l'amnistia fiscal poden sintetitzar-se de la següent forma:

- Suposa una vulneració flagrant dels principis que informen el sistema tributari.
- L'amnistia fiscal comporta un reconeixement exprés de la incapacitat de l'Administració per fer efectius els principis bàsics que conformen el sistema impositiu. Els contribuents tenen constància de la impossibilitat de l'Administració de fer front al frau fiscal i, davant d'aquesta situació poden decidir adoptar actituds defraudadores.
- L'aprovació recurrent d'amnisties fiscals cada cert temps pot desincentivar que els defraudadors s'acullin a les mateixes al tenir la certesa que cada X temps s'aprova una mesura de tal calibre. En efecte, l'ús recurrent d'aquest tipus de mesures pot convertir el seu caràcter extraordinari en ordinari.

Ambdós raonaments són legítims des d'un punt de vista argumental, però el que aquí interessa es veure si una mesura d'aquest caràcter és jurídicament legítima. Des del meu punt de vista crec que és impossible negar que amb una amnistia fiscal com l'analitzada s'hagin vulnerat els principis tributaris de l'art. 31 CE. En conseqüència, l'únic marge que els queda als favorables a tal mesura és defensar l'excepcionalitat del moment com a justificació de la declaració tributària especial, seguint la doctrina establert pel propi TC en sentències com la 19/2012.

Crec que aquest últim argument és viable si tenim en compte que la mesura es promulga enmig d'una gran recessió, els efectes de la qual encara són molt visibles. En el Dret tota norma general té sempre una excepció i, els principis, com a normes jurídiques, no escapen a aquesta regla. Excepcionar un principi no té perquè ser vist com un perjudici si les circumstàncies ho exigeixen i si la mesura que el vulnera és proporcional d'acord amb la finalitat perseguida. És cert que existeixen mesures alternatives a una amnistia fiscal, la més popular entre elles és la intensificació de la lluita contra el frau fiscal. Ara bé, tal iniciativa requereix també un augment de la despesa pública en tant en quan és necessari augmentar els recursos de l'Administració Tributària així com també exigeix una cooperació extraordinàriament eficient entre estats, especialment amb aquells que són considerats com de baixa tributació o com a paradisos fiscals. No és cap secret que aquests últims són molt reticents a cooperar en una matèria com és el frau fiscal, la qual cosa dificulta (per no dir impossibilita) la lluita contra aquest últim.

També s'ha de tenir en compte que no és la primera amnistia fiscal que Espanya aprova en democràcia, sinó que, tal i com s'ha vist, és la quarta amnistia aprovada. A més, Espanya no és l'únic país europeu que ha aprovat una mesura de tal caràcter. En efecte, l'any 2001 Itàlia va aprovar una amnistia fiscal coneguda com "*Scudo fiscale*" que permetia als particulars repatriar capitals irregulars que tinguessin a l'estranger a canvi de satisfer un gravamen del 2,5% sobre la quantitat regularitzada. Aquest percentatge va ser incrementat el 30 de juny de 2003 fins al 4% i

modificat novament el 30 de desembre de 2009, en que es va augmentar fins al 6% per aquelles rendes regularitzades abans del 28 de febrer de 2010. Així mateix, tal gravamen va tornar a ser augmentat, de tal forma que els capitals que s'acollissin a la mesura dins del període comprès entre l'1 de març de 2010 fins el 30 d'abril de 2010 haurien de satisfer un gravamen del 7% sobre la quantia regularitzada. Els efectes legals d'aquestes amnisties era l'exempció de qualsevol tipus de responsabilitat i la no investigació de l'origen de tals rendes, sens perjudici de les conseqüències legals que fossin d'aplicació pel cas de que s'utilitzés l'amnistia per blanquejar capitals. Així mateix no era possible acollir-se a tal mesura si ja s'havia iniciat una investigació sobre les possibles irregularitats tributaries en les quals hagués pogut incórrer l'interessat. Per tant, Itàlia va promulgar una amnistia pràcticament igual a l'espanyola però amb un gravamen encara més reduït que el nostre⁴⁹. A Portugal es va aprovar el 2010 una amnistia que permetia la regularització de dipòsits bancaris, valors mobiliaris i altres instruments financers (com fons d'inversió i determinades assegurances de vida-estalvi mitjançant el pagament d'un gravamen del 5% sobre el valor de tals actius). Alemanya, l'any 2003 va posar en marxa una amnistia fiscal que permetia repatriar fons que es trobaven dipositats a l'estranger. L'any 2010, Grècia va aprovar una amnistia fiscal que permetia repatriar capitals mitjançant el pagament d'un 5% de les quantitats regularitzades, havent de ser dipositades en comptes d'entitats financeres radicades a Grècia durant, almenys, un any. Així mateix el Regne Unit va aprovar l'any 2007 una regularització extraordinària de comptes a l'estranger no declarats⁵⁰.

En conclusió, tal i com pot apreciar-se, els arguments d'una banda i altre són diversos. L'anàlisi realitzat al llarg de tot aquest treball ha estat purament jurídic, sense tractar altres consideracions diferents a les estrictament pròpies de l'ordenament jurídic. I és dins d'aquests paràmetres on s'acabarà dilucidant la legalitat o no de l'amnistia fiscal, de tal forma que la decisió que finalment adopti el TC haurà de sorgir de la resolució de la següent qüestió: l'amnistia fiscal de 2012, respon a la necessitat d'atenuar una situació econòmica que justifica l'adopció de mesures excepcionals que vulneren els principis informadors del sistema tributari, o, per contra, l'excepcionalitat de tal mesura no pot justificar-se sota cap concepte, en tant en quan, vulnera tots els principis sobre els quals es fonamenta el nostre sistema impositiu.

⁴⁹ MALHERBE, J. (2011). *Tax Amnesties. The Netherlands*. Kluwer Law Internacional.

⁵⁰ ARMENTIA BASTERRA, J. (2015). Amnistía fiscal: ética y legalidad. *Zergak: Gaceta tributaria del País Vasco*, N° 50, pàgs. 79-90, pàg. 81 i 82.

6.- Bibliografía

6.1.- Bibliografía

-ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2012). La Declaración tributaria especial: luces y sombras de la "amnistía fiscal" o el dulce sabor de la zanahoria. *Revista Jurídica de Catalunya*, 111, 3, 655-675.

-ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2012). Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales. *Cuadernos de información económica*, 229, 7-12.

-ARMENTIA BASTERRA, J. (2015). Amnistía fiscal: ética y legalidad. *Zergak: Gaceta tributaria del País Vasco*, 50, 79-90.

-CARRILLO, M. (2015) Gobernar por Decreto-Ley: el abuso de la excepcionalidad. *Revista del Consejo General de la Abogacía*, 94, 28-30.

-CAZORLA PRIETO, L.M^a. (2012). *La llamada "amnistía fiscal", Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo)* (1 ed.), Madrid: Thomson Reuters – Aranzadi.

-CAZORLA PRIETO, L.M^a. (31 d'octubre de 2012) Amnistía fiscal: la hora de la verdad. *Expansión*. <http://www.caffereggio.net/2012/10/11/amnistia-fiscal-la-hora-de-la-verdad-de-luis-maria-cazorla-prieto-en-expansion/>

-CAZORLA PRIETO, L. M^a (2013). La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico. *Revista Española de Derecho Financiero*, 157, 73-104.

-FALCÓN Y TELLA, R. (2012). La regularización del "quinto año". *Revista Quincena Fiscal*, 4/2012, 7-11.

-FALCÓN Y TELLA, R. (2012). Las fórmulas transitorias de "regularización" establecidas por el RD Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%. *Revista Quincena Fiscal*, 8/2012, 7-14.

-FALCÓN Y TELLA, R. (2012). De nuevo sobre la declaración especial prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo. *Revista Quincena Fiscal*, 13/2012, 11-17.

- IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012). La regularización tributaria en tiempos de crisis. *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 350, 10.
- IGLESIAS CASAIS, J.M. i GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (2013). La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica. *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, 22 (nº extra), 195-223.
- LÓPEZ LABORDA, J. i RODRIGO SAUCO, F. (2002). El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora? *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, 163-(4/2002),121-153.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. i Campione, R. (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. *Eunomia: Revista en Cultura de la Legalidad*, 3, 103-124.
- MALHERBE, J. (2011). *Tax Amnesties*. The Netherlands. Kluwer Law Internacional.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2012). *La amnistía fiscal* (1ª ed). Valencia: Tirant lo Blanch.
- NIETO MONTERO, J. J. (2013). El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica? *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, 22, nº extra, 369-379.
- PÉREZ DE AYALA, J.L. (1978). Regularización voluntaria de la situación fiscal. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 135, 710.
- PÉREZ ROYO, F. (16 de mayo de 2012) ¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial? *El País*. http://elpais.com/elpais/2012/05/02/opinion/1335954418_297652.html
- PÉREZ ROYO, F. (6 de juliol 2012) Estado de excepción parlamentario. *El País*. http://politica.elpais.com/politica/2012/07/06/actualidad/1341595862_758523.html
- SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2013). Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal. *Revista de Derecho (Valdivia)*, XXVI, 1, 95-117.

-SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2014). La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española de 2012. *Revista Análisis Tributario*, 316, 35-42.

-SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2015). A vueltas con la trascendencia penal de la Amnistía Fiscal de 2012. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 4, 47-58.

-SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I. (2013). Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal. *Diario La Ley*, 8052, 17-18.

6.2.- Bibliografía web

-Administració Estatal de l'Agència Tributària (2016). Administració Estatal de l'Agència Tributària. Recuperat de:
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2012/2_RECAUDACION_TRIBUTARIA_GESTIONADA_POR_LA_AGENCIA_TRIBUTARIA/2_2_Recaudacion_tributaria_liquida/2_2_Recaudacion_tributaria_liquida.html

-Congreso de los Diputados (2016). Congreso de los Diputados. Recuperat de:
<http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso>

6.3.- Legislació

-Espanya. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (BOE [en línia], núm. 281, 24-11-1995, pàg. 33987-34058). <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444&p=20150428&tn=2>> [Consulta: 13 de març de 2016].

-Espanya. Constitución Española. (BOE [en línia], núm. 311, 29-12-1978, pàg. 29313-29424). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>> [Consulta: 25 de desembre de 2015].

-Espanya. 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 línia], núm. 312, 28-12-2012, pàg. 88050-88063). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-15647>> [Consulta: 13 de març de 2016].

-Espanya. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE [en línea], núm. 285, 29-11-2006, pàg. 41734-41810). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>> [Consulta: 5 de gener de 2016].

-Espanya. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE [en línea], núm. 288, 28-11-2014, pàg. 96939-97097). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>> [Consulta: 5 de gener de 2016].

-Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línea], núm. 206, 25/07/1889, pàg. 249-259). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 25 de febrer de 2016].

-Espanya. 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, 31-03-2012, pàg. 26860-26875). <<https://www.boe.es/boe/dias/2012/03/31/pdfs/BOE-A-2012-4441.pdf>> [Consulta: 20 de desembre de 2015].

-Espanya. Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios. (BOE [en línea], núm. 126, 26-05-2012, pàg. 37933-37951). <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-6929> [Consulta: 20 de desembre de 2015].

-Espanya. 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, 04-06-2012, pàg. 40254-40265). <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-7391> [Consulta: 20 de desembre de 2015].

6.4.- Jurisprudència

-Sentència del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de juliol de 1981.

-Sentència del Tribunal Constitucional 29/1982, de 31 de maig de 1982.

-Sentència del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrer de 1983.

- Sentència del Tribunal Constitucional 111/1983, de 21 de febrer de 1983.
- Sentència del Tribunal Constitucional 29/1987, de 6 de març de 1987.
- Sentència del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de març de 1987.
- Sentència del Tribunal Constitucional 53/1993, de 15 de febrer de 1993.
- Sentència del Tribunal Constitucional 54/1993, de 15 de febrer de 1993.
- Sentència del Tribunal Constitucional 134/1996, de 22 de juliol de 1996.
- Sentència del Tribunal Constitucional 159/1997, de 2 d'octubre de 1997.
- Sentència del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 d'octubre de 1997.
- Sentència del Tribunal Constitucional 55/1998, de 16 de març de 1998.
- Sentència del Tribunal Constitucional 46/2000, de 17 de febrer de 2000.
- Sentència del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de novembre de 2000.
- Sentència del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de novembre de 2000.
- Sentència del Tribunal Constitucional 47/2001, de 15 de febrer de 2001.
- Sentència del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 d'abril de 2002.
- Sentència del Tribunal Constitucional 108/2004, de 30 de juny de 2004.
- Sentència del Tribunal Constitucional 189/2005, de 7 de juliol de 2005.
- Sentència del Tribunal Constitucional 68/2007, de 28 de març de 2007.
- Sentència del Tribunal Constitucional 91/2007, de 7 de maig de 2007.
- Sentència del Tribunal Constitucional 137/2011, de 14 de setembre de 2011.
- Sentència del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrer de 2012.
- Sentència del Tribunal Suprem 1940/2000 (Sala de lo Penal), de 18 de desembre de 2000 (recurs 4538/1998).

7.- Anexos

ANEX I: MODEL 750

ANEXO I



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

Declaración Tributaria Especial
(Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo)
Autoliquidación y documento de ingreso

Modelo
750

Declarante	Número de identificación fiscal (NIF)..... <input type="text"/>	Ejercicio <input type="text" value="2"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="2"/> Período <input type="text" value="O"/> <input type="text" value="A"/>
	Personas físicas: Primer apellido..... <input type="text"/> Segundo apellido..... <input type="text"/> Nombre..... <input type="text"/> Personas jurídicas y demás entidades: Razón social o denominación <input type="text"/>	Número de justificante: <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">Espacio reservado para el número de justificante</div>

Autoliquidación	Importes consignados en las casillas de igual numeración de la relación de bienes y derechos (modelo D-750):	
	1. Bienes inmuebles.....	<input type="text" value="10"/> <input type="text"/>
	2. Bienes y derechos afectos a actividades económicas, excepto inmuebles.....	<input type="text" value="20"/> <input type="text"/>
	3. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuentas.....	<input type="text" value="30"/> <input type="text"/>
	4. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.....	<input type="text" value="40"/> <input type="text"/>
	5. Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.....	<input type="text" value="50"/> <input type="text"/>
	6. Efectivo.....	<input type="text" value="60"/> <input type="text"/>
	7. Restantes bienes y derechos.....	<input type="text" value="70"/> <input type="text"/>
Total importe o valor de adquisición de los bienes y derechos (<input type="text" value="10"/> + <input type="text" value="20"/> + <input type="text" value="30"/> + <input type="text" value="40"/> + <input type="text" value="50"/> + <input type="text" value="60"/> + <input type="text" value="70"/>).....	<input type="text" value="80"/> <input type="text"/>	
Cuota a ingresar (el 10 por 100 de la cantidad consignada en la casilla <input type="text" value="80"/>).....	<input type="text" value="90"/> <input type="text"/>	

Complementaria	En caso de declaración complementaria, indíquelo consignando una "X" en la casilla que figura a continuación y haga constar el número de 13 dígitos identificativo de la declaración anteriormente presentada o el de la última de ellas, si se hubieran presentado varias.	
	Declaración complementaria <input type="checkbox"/>	Número identificativo de la declaración anterior <input type="text"/>

Ingreso	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público: cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de autoliquidaciones.	
	Importe (casilla <input type="text" value="90"/>).....	<input type="text" value="I"/> <input type="text"/>
	Forma de pago de la cantidad consignada en la casilla I : ADEUDO EN CUENTA CON OBTENCIÓN DE N.R.C. <input checked="" type="checkbox"/>	
NÚMERO DE REFERENCIA COMPLETO (N.R.C.)		<input type="text"/>

ANNEX II: MODEL D-750

ANEXO II

Modelo D-750

Página 1

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

1. Bienes inmuebles

Tipo (*)	Titularidad	Porcentaje	Clave	Detos identificativos y situación del inmueble	País (**)	Fecha de adquisición	Valoración (euros)
Total bienes inmuebles.....							10

(*): Para identificar el tipo de bien inmueble, se utilizarán las siguientes claves: 1: Inmuebles urbanos; 2: Inmuebles rurales.
(**): Se utilizarán las siguientes claves: 1: Conciben la titularidad jurídica y la titularidad real; 2: No conciben la titularidad jurídica y la titularidad real. Imperativamente, esta clave se complementará exclusivamente en los supuestos en que el titular jurídico no resida en territorio español.
(***) Se consignará el código ISO de dos dígitos alfabéticos que corresponda al país o territorio de que se trata, de acuerdo con la relación incluida en el Anexo I de la Orden EHA/3485/2011, de 15 de diciembre, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción de comunicar el número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito, así como la relación de códigos de países/ territorios (BOE de 26 de diciembre de 2011).

2. Bienes y derechos afectos a actividades económicas, excepto inmuebles

Titularidad	Porcentaje	Clave	Descripción concreta y detallada	País (**)	Fecha de adquisición	Valoración (euros)
Total bienes y derechos afectos a actividades económicas, excepto inmuebles.....						20

(*): Se utilizarán las siguientes claves: 1: Conciben la titularidad jurídica y la titularidad real; 2: No conciben la titularidad jurídica y la titularidad real. Imperativamente, esta clave se complementará exclusivamente en los supuestos en que el titular jurídico no resida en territorio español.
(**): Se consignará el código ISO de dos dígitos alfabéticos que corresponda al país o territorio de que se trata, de acuerdo con la relación incluida en el Anexo I de la Orden EHA/3485/2011, de 15 de diciembre, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción de comunicar el número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito, así como la relación de códigos de países/ territorios (BOE de 26 de diciembre de 2011).

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

5. Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad

Titularidad Porcentaje (*)	Tipo Clave (**)	Descripción concreta y detallada	Entidad emisora	Entidad depositaria	País (***)	Fecha de adquisición	Valoración euros ⁽⁴⁾
Total valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad:							50

(*) Se utilizarán los siguientes códigos: 1: Colectivos; 2: Individuos; 3: Entidades jurídicas; 4: Entidades físicas; 5: No cobradas; 6: Entidades jurídicas; 7: Entidades físicas; 8: No cobradas; 9: Entidades jurídicas; 10: Entidades físicas; 11: No cobradas; 12: Entidades jurídicas; 13: Entidades físicas; 14: No cobradas; 15: Entidades jurídicas; 16: Entidades físicas; 17: No cobradas; 18: Entidades jurídicas; 19: Entidades físicas; 20: No cobradas; 21: Entidades jurídicas; 22: Entidades físicas; 23: No cobradas; 24: Entidades jurídicas; 25: Entidades físicas; 26: No cobradas; 27: Entidades jurídicas; 28: Entidades físicas; 29: No cobradas; 30: Entidades jurídicas; 31: Entidades físicas; 32: No cobradas; 33: Entidades jurídicas; 34: Entidades físicas; 35: No cobradas; 36: Entidades jurídicas; 37: Entidades físicas; 38: No cobradas; 39: Entidades jurídicas; 40: Entidades físicas; 41: No cobradas; 42: Entidades jurídicas; 43: Entidades físicas; 44: No cobradas; 45: Entidades jurídicas; 46: Entidades físicas; 47: No cobradas; 48: Entidades jurídicas; 49: Entidades físicas; 50: No cobradas.

(**) Se utilizarán los siguientes códigos: 1: Acciones y participaciones representativas del capital o por mano de instituciones de inversión colectiva o de entidades andragas o similares; 2: Otros valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades.

(***) Se consignará el código ISO de tres dígitos, según el país o territorio de que se trate, de acuerdo con la relación incluida en el Anexo I de la Orden DRY/3.916/2011, de 15 de diciembre, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la exención de comarcas el número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito, así como la relación de códigos de países y territorios BOC de 26 de diciembre de 2011.

6. Efectivo

Datos de la cuenta en la que ha depositado el dinero en efectivo	Entidad depositaria	País (*)	Fecha de apertura de la cuenta	Importe que se declara euros ⁽⁴⁾
Total restantes bienes y derechos:				60

(*) Se consignará el código ISO de tres dígitos, según corresponda al país o territorio de que se trate, de acuerdo con la relación incluida en el Anexo II de la Orden DRY/3.916/2011, de 15 de diciembre, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la exención de comarcas el número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito, así como la relación de códigos de países y territorios BOC de 26 de diciembre de 2011.

(4) Se consignará únicamente en aquellas cuentas abiertas en entidades de crédito residentes en España, en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de evitar cambios de información en materia tributaria, siempre que no se trate de participaciones calificadas como de alto riesgo, de inversión o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional.

Modelo D-750

Declarante

APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL O DENOMINACIÓN

Página 4

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

7. Restantes bienes y derechos

Titularidad Porcentaje (*)	Clave Tipo (**)	Descripción concreta y detallada	País (***)	Fecha de adquisición	Valoración (euros)
Total restantes bienes y derechos					70

(*) Se utilizan las siguientes claves: 1: Conciben la titularidad jurídica y la titularidad real. Importantes: ésta clave se complementará exclusivamente en los supuestos en que el titular jurídico no reside en territorio español.
 (**) Se utilizan las siguientes claves: 1: Operaciones de seguro o capitalización; 2: Vehículos, embarcaciones y aeronaves; 3: Otros, incluidos los derechos reales de uso y disfrute sobre elementos patrimoniales.
 (***) Se consignará el código ISO de dos dígitos alfabéticos que corresponde al país o territorio de que se trata, de acuerdo con la relación incluida en el Anexo I de la Orden EHY/3496/2011, de 15 de diciembre, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción de comunicar el número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito, así como la relación de códigos de países y territorios (BCE de 26 de diciembre de 2011).