

**ANÀLISI DE LA CONSTITUCIONALITAT DE
LES AMNISTIES FISCALS EN
L'ORDENAMENT JURÍDIC ESPANYOL:
ESTUDI A PARTIR DE L'AMNISTIA FISCAL
DE 2012**



Treball de Final de Grau

Doble Grau en Dret i Ciències Polítiques i de l'Administració.

1a Convocatòria de Juny 2019

Facultat de Dret

Universitat de Girona

Autor: Jordi Semino Martínez

Tutor: Dr. Esteve Quintana Ferrer

*“A una justicia igualitaria corresponde también
una igualitaria aplicación de impuestos”*

Thomas Hobbes

ÍNDIX.

ABREVIATURES	3
INTRODUCCIÓ	4
CAPÍTOL I. AMNISTIES FISCALS: CONCEPTE I RÈGIM SUBSTANTIU	6
1. Concepte d'amnistia fiscal i distinció amb altres instruments jurídics	6
2. Avantatges i inconvenients de les Amnisties Fiscals i Antecedents a España	8
2.1. Avantatges i inconvenients de les Amnisties Fiscals	8
2.2. Amnisties fiscals a Espanya abans de 2012	9
3. La Regularització Fiscal Especial: El Reial Decret-Llei 12/2012 i l'Ordre HAP/1182/2012	13
3.1. Les modificacions legislatives del Reial Decret-Llei 12/2012	13
3.2. Els elements tributaris de la declaració tributària i els seus aspectes formals	16
3.3. Efectes tributaris de la declaració tributària especial	18
3.3.1. La naturalesa de la declaració tributària especial: un mecanisme híbrid ...	19
3.3.2. La Declaració Tributària Especial i l'article 27 LGT	19
3.3.3. Els efectes sobre el pagament	19
3.3.4. La confidencialitat dels declarants	20
3.3.5. Prescripció	21
3.3.6. Futures comprovacions	21
3.4. Efectes penals	22
3.4.1. Modificacions a la LGT	22
3.4.2. Modificació de l'article 305.4 del CP i el delictes de blanqueig de capitals ...	24
3.5. Regularització o amnistia	25
CAPÍTOL II. CONSTITUCIONALITAT DE LES AMNISTIES FISCALS	26
1. Una perspectiva constitucional: amnisties i indults en termes generals	26
2. L'ús del Reial Decret-Llei per aprovar una amnistia fiscal	28
3. És possible una amnistia fiscal encara que afecti a la justícia tributària?	30
4. La Constitucionalitat des del punt de vista penal	37
CONCLUSIONS	40
BIBLIOGRAFIA	41
1. MONOGRAFIES	41
2. CAPÍTOLS DE LLIBRE	42
3. REVISTES CIENTÍFIQUES EN PAPER	42
4. REVISTES CIENTÍFIQUES EN FORMAT DIGITAL	43
5. NORMES JURÍDIQUES I JURISPRUDÈNCIA	44
6. PÀGINES WEB	45
7. ALTRES	45

ABREVIATURES

AEAT: Agència Estatal d'Administració Tributària

BOE: Butlletí Oficial de l'Estat

CP: Codi Penal.

CE: Constitució Espanyola

EEE: Espai Econòmic Europeu

DGT: Direcció General de Tributs.

DTE: declaració tributària especial

ISI: Impost Industrial sobre Societat i Industrial-Quota de Beneficis

IGRPF: Impost General sobre la Renda de les Persones Físiques

IRNR: Impost sobre la Renda de no Residents

IRPF: Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

IS: Impost sobre Societats

ISD: Impost sobre Successions i Donacions

ITPAJD: Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats

IVA: Impost sobre el Valor Afegit

Op.cit.: obra citada

LGT: Llei General Tributària

LIRPF: Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

LIS: Llei de l'Impost sobre Societats

LO: Llei Orgànica

TC: Tribunal Constitucional

TS: Tribunal Suprem

UE: Unió Europea

INTRODUCCIÓ

L'any 2012 el Consell de Ministres va aprovar a través d'un Reial Decret-Llei implementar un gravamen especial per a les rendes no declarades pels contribuents de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (en endavant IRPF), l'Impost sobre Societats (en endavant IS) i l'Impost sobre la Renda de No Residents (en endavant IRPF). Segons el Consell de Ministres, i especialment el Ministre d'Hisenda, es va considerar la mesura com una regularització extraordinària de capitals. Tanmateix, tant la premsa com la doctrina acadèmica així com els grups de l'oposició no van tardar en mencionar que es tractava d'una autèntica amnistia fiscal i no d'una regularització extraordinària¹.

Així mateix, cal destacar que el Tribunal Constitucional (en endavant TC) va declarar la inconstitucionalitat d'aquesta mesura arrel de la presentació d'un recurs d'inconstitucionalitat del Grup Parlamentari Socialista. Ara bé, com veurem amb més detall, el TC va declarar la inconstitucionalitat de la mesura perquè aquesta va ser aprovada per Reial Decret-Llei i la mesura afectava al deure de contribuir de l'article 31 de la Constitució (en endavant CE). D'altra banda, el TC no va entrar a analitzar la possible vulneració dels principis de capacitat econòmica, generalitat i igualtat i progressivitat de l'article 31 CE².

L'objectiu del present Treball de Final de Grau consisteix en determinar si les amnisties fiscals són constitucionals en l'ordenament jurídic espanyol a partir de l'anàlisi de la "regularització tributària especial". Per a aconseguir el nostre objectiu hem dividit el present Treball de Final de Grau en dos capítols. En el primer, es definirà que és una amnistia fiscal i s'analitzarà la seva incidència tributària i penal per tal de determinar si realment estem davant d'una amnistia fiscal o bé d'una regularització tributària especial. En el segon capítol es procedirà a analitzar la "regularització tributària especial" des d'un punt de vista constitucional, és a dir, es valorarà la possibilitat d'adoptar una amnistia fiscal a través d'un Reial Decret-Llei, s'analitzarà si és possible adoptar amnisties fiscals malgrat es vulnerin els principis de l'article 31 de la CE que conformen la justícia tributària i finalment es valorarà si és necessari adoptar una Llei Orgànica (en endavant LO) per tal de modificar les responsabilitats penals a través d'una amnistia fiscal.

Pel que fa a la metodologia emprada en el present Treball de Final de Grau aquesta ha estat de tipus qualitatiu, doncs s'ha procedit a una exhaustiva revisió crítica bibliogràfica, legislativa i

¹ Núñez, F. (2012). Amnistía fiscal para recaudar 2.500 millones de euros de dinero negro. *El Mundo*, 30 de març de 2012. Recuperat el 14 de març de 2019 de <https://www.elmundo.es/elmundo/2012/03/30/economia/1333113698.html>

² Soto Bernabeu, L. (2017). La declaración tributaria especial: una reflexión retrospectiva. *Cronica Tributaria*, (165), p. 186.

jurisprudencial. D'altra banda, s'han utilitzat alguns articles de diari, però el seu ús ha estat merament per contextualitzar situacions.

Així mateix, cal advertir al lector que malgrat que el present Treball de Final de Grau s'emmarca dins de l'àmbit del dret financer i tributari, hi ha continguts que formen part del Dret Constitucional i del Dret Penal, doncs aquestes consideracions són necessàries per a assolir el nostre objectiu.

CAPÍTOL I. AMNISTIES FISCALS: CONCEPTE I RÈGIM SUBSTANTIU

1. Concepte d'ammistia fiscal i distinció amb altres instruments jurídics

En aquest primer apartat procedirem a intentar definir que és una amnistia fiscal. La qüestió no és fútil, ja que no hi ha unanimitat doctrinal sobre què és una amnistia fiscal. Així mateix, procedirem a distingir les amnisties fiscals d'altres instruments jurídics que poden tenir característiques comunes i que a primera vista podrien generar certa confusió.

Com ja hem dit, no hi ha unanimitat doctrinal sobre què s'entén per amnistia fiscal. La doctrina ha aportat múltiples definicions sobre el concepte d'ammistia fiscal. En paraules de LERMAN “per amnistia fiscal s'entén una mesura o conjunt de mesures que tenen com a finalitat condonar penes o sancions de caràcter civil i criminal als contribuents que admeten voluntàriament no haver pagat el deute impositiu corresponent de períodes precedent (o haver-ho fet parcialment) i que ara declaren sencer”³. Així mateix, i a tall d'exemple, per MARTÍNEZ LAGO “una amnistia es concep generalment com una forma d'extinció de la responsabilitat, ja sigui penal, administrativa o, també per obligacions tributàries nascudes com a conseqüència de la deguda aplicació d'una normativa”⁴.

Així mateix, la doctrina distingeix entre amnisties fiscals pures i amnisties fiscals extensives. Aquesta distinció es realitza en funció de si l'ammistia suposa una reducció o anul·lació de les sancions tributàries (administratives o penals), la condonació d'interessos de demora o bé la reducció parcial o total de la quota líquida originària. Segons part de la doctrina, una amnistia pura consisteix en l'eliminació de les sancions, però es reclamaria al obligat tributari la quota líquida inicial més els interessos de demora, igualant així les contribucions de l'ammistiat amb les d'un contribuent complidor⁵. Per contra, una amnistia fiscal extensiva redueix el passiu fiscal del contribuent, ja sigui per reducció del tipus impositiu, o per reducció o supressió dels interessos de demora⁶.

La distinció entre una amnistia pura i una amnistia extensiva consisteix en que en una amnistia pura s'eximeix al contribuent únicament de les sancions que se li haguessin imposat, ja siguin aquestes administratives o penals; en canvi, en una amnistia extensiva no només es produeix la no imposició de sancions al contribuent, sinó que a més a més se li perdona part del deute tributari,

³ Lerman, A. (1986). Tax amnesty: the federal perspective. *National Tax Journal*, 39 (3), p. 325

⁴ Gonechea Domínguez, M. (2017). *Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal*. Tesis Doctoral, Universitat Internacional de Catalunya. Recuperat de <https://www.tdx.cat/handle/10803/572077#>, p. 99 i 100.

⁵ Díaz, M.O. i Cotanda, J.M.R. (1993). *Tax Amnesty and Tax Offence: The degree of Effectiveness, Rentability and Equity in the Spanish Democracy (1978-1992.)* Berlín: International Institute Of Public Finance (IIPF). Recuperat de <https://www.uv.es/olmedam/olmedayroig1993ammistia.pdf> p. 6.

⁶ Gonechea Domínguez, M. (2017), *op.cit.*, p. 99.

ja sigui aquesta condonació per la no exigència d'interessos, la no exigència de recàrrecs, l'establiment d'un tipus de gravamen més baix o la reducció de la base imposable⁷.

Nosaltres adoptarem un concepte restrictiu d'amnistia fiscal, i no creurem en la distinció entre amnistia fiscal pura i amnistia fiscal extensiva. Al nostre entendre una amnistia fiscal només pot ser mencionada com a tal quan és dona en la seva forma extensiva, ja que sinó no podríem distingir una amnistia fiscal d'una regularització fiscal.

En aquest sentit, intentarem definir que és una amnistia fiscal, la diferenciarem de la regularització i finalment diferenciarem el concepte d'amnistia del d'un indult. PÉREZ DE AYALA ens diu que l'efecte jurídic d'una amnistia fiscal consisteix en “cancel·lar les obligacions i responsabilitat tributàries sorgides de la realització de fets imposables ja realitzats en el passat, i que en el seu dia van quedar ocults, de forma tal que les obligacions tributàries per aquests generats no fossin complides en temps i forma pel subjecte passiu de la mateixa”⁸. Així mateix, seguint a SÁNCHEZ HUETE, en una amnistia fiscal hi trobem dues dimensions, l'exempció de la responsabilitat penal o administrativa i el perdó o condonació del deute tributari⁹. Per tant, una amnistia fiscal seria un instrument jurídic el qual elimina les responsabilitats derivades de l'incompliment tributari, ja siguin administratives i penals, i que a més a més suposa la condonació parcial o total del deute en qualsevol forma, ja sigui per una reducció a la base imposable, en el tipus de gravamen o bé en forma de deducció. En el mateix ordre de coses, entenem per deute tributari la totalitat de diners que es deu al ens públic en concepte de tribut, i en aquest sentit hem de tenir en compte que el deute tributari pot ser major a la quota tributària quan poden ser exigits recàrrecs de qualsevol tipus i/o interessos de demora¹⁰.

Un cop definida que és una amnistia fiscal, la podem distingir de una regularització tributària. En aquest sentit, seguint a PRIETO JANO, la regularització consisteix en la possibilitat de complir amb les obligacions fiscals que es va incomplir en exercicis no prescrits, sense sancions i amb majors o menors facilitats de pagaments i sense modificar la quantia d'aquestes obligacions. Així mateix, segons el mateix autor, l'amnistia consisteix en la possibilitat de complir durant un període de temps amb obligacions fiscals no prescrites però amb una minoració total o parcial de

⁷ Laborda, J. L. i Sauco, F. R. (2002). El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?. *Hacienda Pública Española*, (4), p. 124.

⁸ Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2014). *Las Amnistías Fiscales en España: la Declaración Tributaria Especial del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi, p. 85.

⁹ Sánchez Huete, Miguel Ángel. (2013). Medidas tributarias anticrisis de España: Análisis específico de la amnistia fiscal. *Revista de derecho (Valdivia)*, 26(1), p. 100 i 1001. Recuperat de https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-09502013000100005&script=sci_arttext&tlng=e

¹⁰ Menéndez Moreno, A. (2017). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Lecciones de Cátedra*. (18ª ed.). Cizur Menor (Navarra): Editorial Civitas, p. 171 i 172.

les obligacions sense sancions, i a través d'un nou sistema per tal de determinar la quota tributària diferent al que es va utilitzar per altres contribuents¹¹.

Al nostre entendre, són supòsits de regularització tributària en el nostre ordenament jurídic la presentació d'una declaració o autoliquidació extemporània a l'empara de l'article 27 de la Llei General Tributària (en endavant LGT), així com el pagament del deute amb els recàrrecs contemplats en l'article 28 de la LGT quan l'inici del període executiu derivi de deutes autoliquidades. En aquests casos, parlem de regularització perquè l'article 191 de la LGT estableix que constitueix una infracció tributària deixar d'ingressar dins del termini establert en la normativa de cada tribut la totalitat o part del deute tributari que hagués resultat de la correcta autoliquidació de cada tribut, excepte que es regularitzi d'acord amb l'article 27 o procedeixi l'aplicació de l'article 161.1.b), que es refereix a l'inici del període executiu en els casos d'autoliquidació. És a dir, parlem de regularització perquè als contribuents no se'ls imposa cap sanció, i no podem parlar d'amnistia perquè no hi ha condonació del deute tributari. A més a més, cal destacar que en aquests supòsits de regularització el deute tributari es veu augmentat per la imposició dels recàrrecs i interessos de demora pertinents.

En el mateix ordre de coses, també es pot distingir les amnisties fiscals dels indults. En aquest sentit, i seguint a SÁNCHEZ HUETE, una amnistia suposa una mesura genèrica que elimina la il·licitud d'un conjunt de conductes; en canvi, l'indult suposa una mesura concreta de perdó amb caràcter individualitzat que apareix sobre tot en l'administració de justícia. És a dir, en l'amnistia fiscal s'altera l'ordenament jurídic i en l'indult s'avalua individualment l'impacte de la pena¹² (en qualsevol cas, aquesta qüestió serà desenvolupada més extensament en l'apartat 1 del capítol II).

2. Avantatges i inconvenients de les Amnisties Fiscals i Antecedents a España

Un cop definida que és una amnistia fiscal i diferenciada d'altres instruments jurídics amb els quals poden tenir certes característiques comunes, en aquest apartat analitzarem els avantatges econòmics i els inconvenients que poden suposar les amnisties fiscals. Així mateix, també analitzarem un breu anàlisi de les anteriors amnisties fiscals a Espanya per tal de reforçar la nostra definició d'amnistia fiscal que hem atorgat en el primer apartat.

2.1. Avantatges i inconvenients de les Amnisties Fiscals.

Pel que fa a els avantatges que comporta el fet d'aprovar una amnistia fiscal, aquests són: aflorar patrimoni i rendes que es troben ocults a l'Administració Tributària i obtenir liquiditat a curt termini i mig termini. És a dir, el que es pretén es incrementar les bases imposables futures dels

¹¹ Prieto Jano, M.J. (1994). Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las amnistías fiscales. *Anales de Estudios Económicos y empresariales*. (9), p. 231. Recuperat de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=116379>

¹² Sánchez Huete, M.A. (2013), *op.cit.*, p. 100.

contribuents ja que afloren rendes i patrimonis que amb anterioritat es trobaven ocults. La finalitat fonamental de les amnisties fiscals és de caire econòmic, ja que l'Administració Tributària a curt termini espera obtenir una recaptació extraordinària i a mig termini espera obtenir un augment de la recaptació ordinària. I pel que fa als inconvenients que pot suposar una amnistia fiscal aquests són tres: l'amnistia fiscal implica un reconeixement exprés de la incapacitat de l'Administració per fer efectius els principis bàsics del seu sistema tributari; si s'aprova una amnistia fiscal cada cert temps es pot fomentar el frau fiscal i desincentiva l'acollida a l'amnistia dels defraudadors; i, finalment, cal destacar que l'experiència revela que normalment els ingressos obtinguts d'una amnistia fiscal normalment es troben exagerats i que no solen excedir el cost del disseny de l'amnistia fiscal¹³.

Assenyalats els inconvenients en el paràgraf anterior, hem de tenir en compte també les següents consideracions respecte d'aquests: per un costat, l'amnistia fiscal implica un reconeixement exprés de la incapacitat de l'Administració per fer efectius els principis bàsics del seu sistema tributari perquè els contribuents se n'adonen de les deficiències de l'Administració Tributària i poden decidir adoptar conductes defraudadores en matèria tributària. Per un altre costat, si s'aprova una amnistia fiscal cada cert temps es pot fomentar el frau fiscal i també es desincentiva l'acollida a l'amnistia dels defraudadors, ja que quantes més mesures extraordinàries o amnisties fiscals s'adoptin en un Estat, menys creïbles seran tant l'Administració Tributària com les pròpies mesures adoptades. En aquest sentit, UCHITELLE assenjala que una amnistia fiscal només pot tenir èxit si es percep com un esdeveniment únic i es transmet la percepció que el frau fiscal ja no serà possible en el futur¹⁴.

2.2. Amnisties fiscals a Espanya abans de 2012

Un cop analitzats els avantatges i inconvenients econòmics de les amnisties fiscals, analitzarem les anteriors amnisties fiscals que hi hagut a l'Estat Espanyol, per tal de reforçar el concepte d'amnistia fiscal que hem atorgat en el primer apartat.

Suposadament, han existit tres amnisties fiscals, tot i que en relació amb el nombre d'amnisties fiscals que s'han produït la doctrina no és unànime. En aquest sentit, mentre que MONEDERO ARANDILLA¹⁵ i SANZ DÍAZ-PALACIOS¹⁶ consideren que hi hagut amnisties als anys

¹³ Armentia Bastera, J. (2015). Amnistia Fiscal: Ética y legalidad. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*. (50), p. 79 i 80. Recuperat de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5286232>

¹⁴ Uchitelle, E. (1989). The effectiveness of tax amnesty programs in selected countries. *Quarterly Review*, (Tardor), p. 49. Recuperat de https://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/quarterly_review/1989v14/v14n3article5.pdf

¹⁵ Monedero Arandilla, J.L. (2012). Experiencias Similares: El Caso Español. J. Martínez Fernández (Ed.), *La amnistia fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch. p. 17 a 27

¹⁶ Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2014).), *op.cit.*, p. 15 a 44.

1977,1985 i 1991, PRIETO JANO¹⁷ només considera com a amnisties fiscals la de 1977 i la de 1991.

En primer lloc, cal mencionar l'amnistia fiscal preconstitucional. En aquest sentit, l'amnistia fiscal de 1977 té un rerefons polític, ja que d'acord amb SANZ DÍAZ-PALACIOS “es pretenia facilitar la transició a un règim fiscal que exigia una ruptura i millora de les relacions entre ciutadania i Administració”¹⁸. Aquesta amnistia afectava a l'Impost General sobre la Renta de les Persones Físiques (en endavant IGRPF) i a l'Impost Industrial sobre Societats i Industrial-Quota de Beneficis (en endavant ISI). Pel que fa a l'instrument jurídic utilitzat, fou la Llei 50/1977, 14 de Novembre de 1977, sobre mesures urgents de reforma fiscal.

Pel que fa a l'afectació de l'IGRPF, l'article 30 de la Llei esmentada permetia als contribuents regularitzar la seva situació en relació a l'any 1976. Ara bé, els apartats 2 i 3 de l'article establien que, a part de no establir-se sancions, tampoc s'imposarien recàrrecs. Així mateix, també “s'establia la impossibilitat per part de l'Administració Tributària d'utilitzar la informació relativa a noves fonts d'ingressos, béns patrimonials i circumstàncies familiars que s'haguessin posat de manifest amb motiu de la declaració complementària la qual hagués modificat les bases imposables de l'IGRPF en els exercicis finalitzats amb anterioritat a l'1 de gener de 1976”¹⁹. En aquest cas, podem veure que estem davant d'una amnistia fiscal, perquè es condona part del deute, aquell derivat dels recàrrecs que hauria de satisfer el contribuent.

En relació amb l'ISI, l'article 31 de la Llei 50/1977 establia la possibilitat que els contribuents d'aquest impost portessin a terme, dins d'uns límits, canvis en el balanç amb exempció total d'impostos i responsabilitat de tots tipus davant de l'Administració. Cal destacar que aquesta mesura afectava tant als impostos directes com indirectes. En aquest cas, estem davant d'una amnistia fiscal, perquè es permetia a les empreses fer constar en el seu balanç aquells actius que haguessin ocultat anteriorment i que no hi figuressin sense haver de tributar per cap tipus d'impost (per tant, es condonava el deute), i a més a més no se'ls exigia cap tipus de responsabilitat, ni administrativa ni penal.

Un cop analitzada l'amnistia fiscal de 1977, procedirem a analitzar “l'amnistia fiscal” de 1985. Abans d'entrar en les mesures concretes, hem de contextualitzar la situació de l'ordenament jurídic tributari en aquell moment històric. En aquella època, van començar a proliferar determinats productes financers que no eren objecte de tributació. Es tractava de lletres o pagarés que eren utilitzats per entitats financers i grans multinacionals per obtenir finançament. La seva

¹⁷ Prieto Jano, M.J. (1994), *op.cit.*, p. 232 a 237.

¹⁸ Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2014), *op.cit.*, p. 15.

¹⁹ Monedero Arandilla, J.L. (2012), *op.cit.*, p. 17.

absència de regulació tributària generava un benefici fiscal, perquè només es declaraven les pèrdues derivades d'aquests productes financers i no els seus beneficis.

Davant d'aquesta situació, el legislador va aprovar la Llei 14/1985, la qual imposava una retenció en origen del 45% sobre els productes financers que tinguessin un rendiment implícit. Tot i això, l'article 8 de la Llei esmentada exceptuava de retenció els rendiments derivats de títols emesos pel "Tesoro Público" o el Banc d'Espanya, que constituïen un instrument regulador d'intervenció, així com els instruments de Pagarés del "Tesoro". Així mateix, de l'article 8 del Reial Decret 2027/1985 es desprenia que el Ministeri d'Hisenda no podia sol·licitar informació relativa a les operacions del "Tesoro"²⁰.

En el mateix ordre de coses, amb aquesta mesura es va permetre que el "Tesoro Público" es financés amb subjectes que no estaven identificats i que podien transmetre els títols amb posterioritat. Tot i que coincidim amb SANZ DÍAZ-PALACIOS en que aquesta mesura atorga refugi al diner negre²¹, no coincidim amb ell ni amb MONEDERO ARANDILLA en què aquesta mesura sigui una amnistia fiscal. SANZ DÍAZ-PALACIOS fonamenta que estem davant d'una amnistia fiscal perquè malgrat les disposicions legals esmentades, "res no impedeix la integració de les rendes generades en la imposició personal, i en la forma prevista per la llei"²². Ara bé, al nostre entendre la mesura no condona cap deute tributari (element característic del que nosaltres entenem per amnistia fiscal), sinó que el que va fer la normativa, al nostre entendre, és "declarar una exempció" en aquestes rendes, mitjançant una altra tècnica legislativa. En aquest sentit, podem destacar que en ocasions el legislador evita l'efectiu pagament d'impostos mitjançant altres tècniques que no siguin l'exempció, a tall d'exemple, podem mencionar que la legislació catalana de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documents (en endavant ITPAJD) estableix la no obligació de presentar autoliquidació quan es tracti de vehicles usats amb una antiguitat de deu anys²³.

Finalment, la tercera "amnistia fiscal" que ha tingut lloc en la història del nostre país va tenir lloc amb la Llei 19/1991. En aquest cas, es contenien dues mesures amb especial incidència, la primera en la disposició addicional tretzena i la segona en la disposició addicional catorzena. En la primera, es contemplava el canvi d'actius financers, i en la segona es contemplava la possibilitat de presentar declaracions complementàries. La primera de les mesures està estretament relacionada amb la Llei 14/1985 que hem analitzat prèviament, doncs el canvi d'actius financers

²⁰ Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2014), *op.cit.*, p. 25.

²¹ *Ibidem*, p. 26.

²² *Ibidem*, p. 24.

²³ Llei 12/2004, de 27 de desembre, de mesures financeres. (DOGC [en línia], núm. 4292, 31-12-2004, pàg. 27056). <https://dogc.gencat.cat/es/pdogc_canals_interns/pdogc_resultats_fitxa/?action=fitxa&documentId=350306>. [Consulta: 15 de febrer de 2019].

feia referència a canvis dels pagarés del Tesoro per actius de “deute públic especial”²⁴. Pel que fa a la disposició addicional catorzena, aquesta establia la possibilitat de presentar declaracions complementàries i ingressos per tots els tributs que haguessin meritat abans del 31 de desembre de 1990.

Realitzada una breu introducció de les dues mesures que va comportar l’amnistia fiscal de 1991, anem a analitzar més concretament cadascuna d’elles. La Disposició Addicional tretzena establia que els titulars de pagarés del “Tesoro” poguessin optar fins al 31 de desembre de 1991 o bé per un canvi d’aquests pagarés per actius de “deute públic especial” o bé per dur a terme una amortització d’aquests.

Un cop establertes les mesures concretes, anem a veure les conseqüències tributàries que van comportar. Aquestes van ser la no subjecció d’aquestes rendes derivades del capital mobiliari o de guany patrimonial (si havia existit transmissió, entenem) a l’Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF en endavant) ni a l’Impost sobre Societats (en endavant IS). En cas de traspàs del seu titular, va meritat l’Impost sobre Successions i Donacions (en endavant ISD), però la liquidació del mateix quedava diferida al moment de l’amortització del pagaré²⁵. En aquest cas, tampoc considerem que estem davant d’una amnistia fiscal, simplement considerem que el legislador va dur a terme un canvi de criteri en la tributació i, en conseqüència, rendes que abans no havien de tributar i que per la mateixa llei no se’n coneixia el titular real es volien fer aflorar i conèixer el titular per poder gravar-les en el futur.

Així mateix, considerem que si s’hagués fet tributar aquestes rendes en el moment del canvi de títol de pagaré a deute públic especial ens trobaríem davant d’una vulneració del principi de seguretat jurídica continguda en l’article 9.3 de la CE. En aquest sentit, si tenim en compte que, segons CASTILLO BLANCO, el principi de seguretat jurídica “suposa la necessitat de que l’individu obtingui certesa en les seves actuacions i se li permeti conèixer les conseqüències de les mateixes conformades amb la legalitat”²⁶, si no haguéssim previst aquest règim transitori de la possibilitat d’adoptar actius de “deute públic especial” o la amortització dels pagarés i els haguéssim fet tributar haguessin trencat la certesa que es va atorgar amb la Llei 14/1985.

Analitzada la disposició addicional tretzena, anem a examinar la Disposició Addicional Catorzena. Aquesta contemplava la possibilitat de poder realitzar declaracions complementàries o extemporànies fins al 31 de desembre de tots els tributs (impostos, taxes i contribucions estatals,

²⁴ Monedero Arandilla, J.L. (2012), *op.cit.*, p. 23 i 24.

²⁵ Prieto Jano, M.J. (1994), *op.cit.*, p. 234.

²⁶ Castillo Blanco, F. (2011). El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho. *Documentación Administrativa*, (263-264), p. 33. Recuperat de <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=5578&path%5B%5D=5631>

afectant la tributació local i estatal), amb exclusió de les sancions i els interessos que poguessin ser exigibles. La única condició és que no existís cap requeriment o actuació administrativa o bé judicial. Així mateix, s'establia que la presentació no interrompia el termini de prescripció. En aquest cas, sí que ens trobem davant d'una amnistia fiscal al nostre entendre, perquè es perdona els interessos de demora, i en conseqüència es perdona part del deute tributari.

3. La Regularització Fiscal Especial: El Reial Decret-Llei 12/2012 i l'Ordre HAP/1182/2012

El 31 de març de 2012 es va publicar al Butlletí Oficial de l'Estat (BOE en endavant) el Reial Decret-Llei 12/2012, de 30 de març, pel qual s'introdueixen diverses mesures tributàries i administratives dirigides a reduir el dèficit públic. En aquesta norma es contenen mesures de caràcter permanent i altres temporals. Tot i això, només es mencionaran aquelles que són més transcendents per al present treball, doncs és una qüestió que aquí no correspon abordar.

Així doncs, en el present apartat s'analitzarà les modificacions legislatives que va comportar el Reial Decret-Llei 12/2012, els elements tributaris de la regularització tributària especial els quals s'analitzaran en l'apartat primer, els efectes tributaris que se'n deriven d'aquesta regularització tributària especial, els efectes en l'àmbit penal de la mateixa norma i finalment analitzarem si ens trobem davant d'una amnistia fiscal o una regularització, atenent a la definició d'amnistia fiscal que hem donat prèviament.

3.1. Les modificacions legislatives del Reial Decret-Llei 12/2012

Com ja hem avançat, en aquest apartat procedirem a analitzar les diferents modificacions legislatives que van suposar el Reial Decret-Llei 12/2012. Amb aquest anàlisi pretenem valorar la incidència que va tenir aquesta norma en el dret vigent de l'ordenament jurídic espanyol.

En primer lloc, i malgrat que no analitzarem a fons aquesta qüestió en tant que l'objecte del treball és la "regularització fiscal especial", cal dir que en l'article 1 del Reial Decret-Llei s'introdueix una nova disposició addicional quinze en la Llei de l'Impost sobre Societats (en endavant LIS). Aquesta permet la repatriació de rendes acumulades en societats que tinguin el seu domicili fiscal en paradisos fiscals o territoris de baixa tributació a canvi d'un gravamen especial del 8%, aplicable als dividendes que es reparteixin i als guanys derivats de la transmissió de participacions, sempre que la renda es meriti al 2012 i es practiqui l'autoliquidació i s'ingressi la quota tributària en un termini de 25 dies des de la meritació. És a dir, aquesta mesura permetia fins al 31 de desembre de 2012 optar per un gravamen especial del 8% en comptes d'aplicar el tipus general de l'IS. Així mateix, s'exigia igualment els requisits de la lletra a) i la lletra c) de l'article 21 de la LIS: una participació superior al 5% i que la renda tingui origen en activitats realitzades a

l'estranger²⁷. Cal destacar que no es contempla el cas que una societat tingui una participació superior de 20.000.000 d'euros, requisit actualment exigible a la Llei 27/2014, de l'Impost sobre Societats, perquè en el Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Societats, no es contemplava aquest requisit.

En altres paraules, l'article 21 de l'actual LIS declara exemptes les rendes provinents de dividendes i rendes derivades de la transmissió de valors representatius de fons propi d'entitats residents i no residents quan es posseeixi el 5% dels fons de l'entitat o bé superi els 20.000.000 d'euros, tot i que si es tracta dels fons provinents d'una entitat no resident aquesta haurà d'estar subjecte en el seu país de residència a un impost anàleg a l'IS amb un tipus de gravamen del 10%, i no serà aplicable quan l'entitat de la qual se'n reben els dividendes tingui el seu domicili fiscal en un paradís fiscal. En conseqüència, els dividendes i les rendes provinents de transmissions de valors d'entitats situades en paradisos fiscals han de tributar al 25%. Amb aquesta mesura, es permet que aquestes rendes provinents d'entitats radicades en paradisos fiscals tributin al 8% en comptes de tributar al tipus general de l'IS. Tot i això, volem destacar que en la mesura no es preveu que les societats amb una participació per valor de 20.000.000 d'euros es puguin acollir a la mesura, perquè en el Reial Decret Legislatiu 2/2004 no es preveia aquesta possibilitat per a l'exempció de rendes provinents de dividendes o transmissions de valors i només es preveia la possibilitat d'acollir-s'hi quan la societat tingués un 5% del capital social.

Així mateix, la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei esmentat estableix una declaració tributària especial (en endavant DTE) a través de la qual poden regularitzar la seva situació les persones que a 31 de desembre de 2010 fossin titulars de béns o drets que no es corresponguin amb les rendes declarades, sempre que es declari i ingressi un 10% del valor d'adquisició o l'import abans del 30 de novembre de 2010²⁸. Així mateix, cal destacar que segons l'apartat segon del Reial Decret-Llei, no procedirà ni la imposició de sancions, ni recàrrecs, ni tampoc interessos.

En el mateix ordre de coses, la disposició final primera del Reial Decret-Llei va introduir un nou apartat segon en l'article 180 de la LGT. Amb aquest nou apartat es faculta a l'Administració Tributària a no presentar denúncia per delictes contra la Hisenda Pública en aquells casos en què es consideri que la regularització realitzada és completa i exacta²⁹. A més a més, també va ser objecte de modificació l'article 221.1.c) de la LGT, el qual estableix que si bé tindrà lloc un procediment per devolució d'ingressos indeguts quan s'hagin ingressats quantitats que

²⁷ 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%. *Quincena Fiscal*, (8), p. 8 i 10.

²⁸ Falcón y Tella, R. (2012), *op.cit.*, p. 8.

²⁹ Calvo Vérguez, J. (2013). Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿ Un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?. *Crónica Tributaria* (146), p. 15.

corresponguin a deutes o sancions tributàries després d'haver transcorregut els terminis de prescripció, en cap cas es retornaran les quantitats pagades que hagin servit per obtenir l'exoneració de la responsabilitat criminal d'acord amb l'article 180.2 LGT.

Així mateix, el 25 de maig de 2012 es va aprovar el Reial Decret-Llei 19/2012, el qual afegia dos apartats a la disposició addicional primera que regulava la declaració tributaria especial. En aquest sentit, el nou apartat sisè estableix que en els supòsits en que un bé o dret estigui a nom d'un no resident a Espanya, i que no coincideixi amb el titular real, es permetrà presentar la declaració al titular real sempre que aquest titular real passi a ser el titular jurídic abans del 31 de desembre del 2013. Així mateix, també incorpora l'apartat setè, el qual estableix que en futures transmissions del bé o del dret, si s'ha de determinar una pèrdua patrimonial, es prendrà com a valor d'adquisició el de la data de presentació de la DTE³⁰.

Així mateix, cal destacar que arran de les crítiques de PÉREZ ROYO, segons el qual la modificació de l'article 180 de la LGT era contrari al principi de reserva de LO establert en l'article 25 de la CE, es va modificar l'apartat quart de l'article 305 del Codi Penal (en endavant CP)³¹. Així mateix, el Govern al veure la crítica del autor va posar de manifest en un comunicat de premsa que ja s'havia presentat un avantprojecte de Llei de modificació de l'Article 305 del CP. En aquest sentit, es va aprovar la Llei Orgànica 7/2012 per la qual es modificava el CP, i principalment destaquem que l'Article 305.4 va quedar amb la següent redacció: *“Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*

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

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda

³⁰ Pérez Royo, F. (2012). Más que una amnistía. *Revista española de derecho financiero*, 154, p. 17. Recuperat de <https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/57309/M%C3%A1s%20que%20una%20amnist%C3%A1Da.PDF?sequence=1>

³¹ *Ibidem*, p. 12 i 17.

tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”

Finalment, cal destacar que d'acord amb l'apartat cinquè de la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei 12/2012, correspon al Ministeri d'Hisenda aprovar el model de declaració, lloc de presentació i ingrés de la mateixa, així com les mesures que fossin necessàries per al compliment de la Disposició Addicional. En aquest sentit, i per tal de complir amb el mandat de l'apartat cinc, es va aprovar l'Ordre HAP/1182/2012.

3.2. Els elements tributaris de la declaració tributària i els seus aspectes formals

Un cop analitzada la incidència del Reial Decret-Llei 12/2012 en l'ordenament jurídic espanyol, procedirem a veure els elements tributaris de la DTE. Té especial rellevància aquesta qüestió, doncs d'acord amb com s'hagi configurat aquesta mesura podem determinar o no que ens trobem davant d'una amnistia fiscal, d'acord amb la definició d'aquesta que hem atorgat prèviament.

En primer lloc, analitzarem els tributs als quals afecta la DTE. D'acord amb l'apartat primer de la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei 12/2012 i dels Articles 2 i 6 de l'Ordre HAP/1182/2012, els únics tributs que poden ser objecte de regularització són l'IRNR, l'IS i l'IRPF³².

En segon lloc, estudiarem “l'objecte” de la “regularització tributària especial”. L'apartat primer de la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei 12/2012 ens diu que els contribuents han de ser titulars de béns o drets que no es corresponguin amb les rendes declarades en aquests impostos. En canvi, l'Article 1 de l'Ordre Ministerial HAP/1182/2012 estableix que podrà declarar-se qualsevol titularitat d'un bé o dret que no es correspongui amb rendes no declarades en l'IRPF, l'IS o en l'IRNR. La diferència entre l'Ordre i el Reial Decret, segons CAZORLA PRIETO, és que l'Ordre limita la regularització als béns adquirits amb rendes no declarades, i això implica que existia l'obligació en algun moment de declarar aquesta renda. Per tant, segons l'autor, si es tracta d'adquisicions finançades amb un ingrés que no existia obligació de declarar, o amb els fons que un no resident té a l'estranger, en teoria no es podrà utilitzar la DTE. En aquest sentit, i a tall d'exemple, CAZORLA PRIETO ens diu que si una persona resident té un compte a Suïssa no declarat, els fons del qual procedeixen d'un bé que hauria d'haver tributat a Espanya per l'Impost sobre Successions i Donacions, segons el Reial Decret-Llei la titularitat d'aquest compte no es correspon amb rendes declarades i es podria regularitzar; ara bé, d'acord amb l'Ordre no es correspon amb una renda no declarada en l'IRPF, perquè l'ocultació en el seu

³² Martín Fernández, J. (2012). La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012. El Caso Español. J. Martín Fernández (ed.), *La amnistía fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch. p. 52

moment va afectar al ISD, i en conseqüència d'acord amb l'Ordre, segons CAZORLA PRIETO, no hi tindria cabuda³³.

Així mateix, cal destacar que els béns i objectes de regularització han d'haver estat adquirits abans del 31 de desembre de 2010 i que la data d'adquisició d'aquests béns, així com la seva titularitat, podrà acreditar-se mitjançant qualsevol mitjà admès en dret. Cal destacar que pels diners en efectiu serà suficient la simple manifestació i que aquests s'hauran d'ingressar en un compte d'una entitat de crèdit a Espanya, a una entitat de crèdit de la Unió Europea (en endavant UE) o bé del Espai Econòmic Europeu (en endavant EEE) que hagi subscrit un conveni de doble imposició amb Espanya amb clàusula d'intercanvi d'informació i no es tracti d'una jurisdicció d'alt risc³⁴. En aquest sentit, cal destacar que segons el paràgraf tercer de l'apartat segon de la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei 12/2012, els contribuents hauran d'incorporar tota la informació necessària que permeti identificar els béns i drets declarats.

En tercer lloc, procedirem a estudiar els subjectes que es podien beneficiar de la "DTE". Aquests són els contribuents de l'IRPF, l'IS i l'IRNR, sempre i quan aquests subjectes no hagin rebut cap notificació d'inici de procediment de comprovació o investigació tendent a determinar el deute tributari dels períodes que es pretenen regularitzar³⁵.

En quart lloc, veurem el valor amb que s'havia de procedir a declarar els béns i rendes en la DTE. D'acord amb la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei 12/2012, els béns i drets s'hauran de declarar segons el seu valor d'adquisició. En previsió que aquest concepte pogués plantejar problemes jurídics, l'article 4 de l'Ordre contempla una sèrie de mesures per atorgar solucions a aquests possibles problemes: en aquest sentit, ens diu que quan la titularitat dels béns o drets es correspongui parcialment amb rendes declarades, hauran de declarar-se per la part del valor d'adquisició que correspongui amb rendes no declarades. Així mateix, preveu que en cas de comptes dipositats en entitats financeres, la quantia declarada serà l'import del saldo total a 31 de desembre de 2010, tot i que el mateix precepte permet declarar l'import total del saldo d'una data anterior quan aquest sigui superior i el saldo no s'hagués destinat a l'adquisició d'altres béns. En relació amb aquest últim incís, la Direcció General de Tributs ha posat de manifest que, en aquests

³³ Cazorla Prieto, L.M. (2012). *La llamada amnistía fiscal: Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo)*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi, p. 67.

³⁴ 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 línia] núm. 133, 04-06-2012, pàg. 40254 a 40265) < <https://www.boe.es/eli/es/o/2012/05/31/hap1182> > [Consulta: 3 març 2019]

³⁵ Cazorla Prieto, L.M. (2012), *op.cit.*, p. 66.

casos, haurà d'aclarir-se el saldo a 31 de desembre de 2010, quedant inclòs en aquest saldo els rendiments generats pel compte i la materialització d'aquesta³⁶.

En el mateix ordre de coses, i per tal de determinar la base imposable de la declaració, l'apartat setè de la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei 12/2012 té com a conseqüència que el valor i la data d'adquisició dels elements patrimonials objecte de la DTE son els que originàriament tingués aquest element patrimonial, sense la possibilitat de tenir en compte posteriors depreciacions. És a dir, s'impedeix declarar el valor patrimonial d'acord amb el valor de mercat. Tanmateix, la Direcció General de Tributs (en endavant DGT) sí que admet declarar els rendiments negatius obtinguts en una transmissió posteriors dels béns o drets quan el valor de mercat en el moment de presentar la declaració fos inferior al del valor d'adquisició³⁷.

En cinquè lloc, cal destacar que el tipus de gravamen és del 10%, el qual és sensiblement inferior al tipus de gravamen contemplat per l'IRPF, l'IS o l'IRNR. A la quota íntegra resultant de l'aplicació d'aquest tipus a la base imposable, com ja hem comentat, no se li pot afegir cap recàrrec, interès o sanció. Així mateix, d'acord amb l'article 5 de l'Ordre Ministerial HAP/1182/2012, aquesta tindrà la consideració de quota de l'IRPF, l'IS o l'IRNR, i això sense perjudici que l'article 1 de la mateixa estableix que la DTE no comporta l'autoliquidació d'una obligació tributària meritada amb anterioritat.

Finalment, analitzarem la gestió de la DTE. D'entrada cal posar de manifest que l'Article 8 de l'Ordre HAP/1182/2012 aprova el model de declaració (Model 750) i el model de relació de béns i drets (D-750). La seva presentació i ingrés s'ha de realitzar per via telemàtica i únicament estan disponibles en format electrònic. La presentació de la declaració la pot dur a terme tant el propi declarant com el seu representant³⁸.

3.3. Efectes tributaris de la declaració tributària especial

Una vegada establertes les qüestions que podem considerar com a estructurals i formals de la DTE, procedirem a analitzar els efectes tributaris de la DTE. En aquest sentit, veurem que s'han donat certes controvèrsies, especialment pel que fa a la naturalesa de la DTE i les futures comprovacions de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària (en endavant AEAT).

³⁶ Iglesias Casais, J., González Méndez, A. (2013). El fraude fiscal y su "amnistía". La justicia tributaria en un contexto de crisis económica. *Dereito: revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 22(Ext), p. 207. Recuperat de <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/view/1236/1566>

³⁷ *Ibidem*, p. 207 i 208.

³⁸ Martín Fernández, J. (2012), *op.cit.*, p. 86.

3.3.1. La naturalesa de la declaració tributària especial: un mecanisme híbrid

L'article 1 de l'Ordre HAP/1182/2012 estableix que la DTE constituïa una declaració tributària, sense que la seva presentació tingués per finalitat la pràctica d'una liquidació tributària; així mateix, que també participava de la naturalesa de les autoliquidacions, sense que de la mateixa pogués entendre's l'autoliquidació d'una obligació tributària meritada amb anterioritat. És per aquest motiu que la DGT va posar de manifest que la declaració tributària especial era una declaració tributària amb l'especialitat que la seva presentació no suposava que l'Administració hagués d'iniciar un procediment de liquidació, però també que participava de la naturalesa de les autoliquidacions. Amb tot, SOTO BERNABEU afirma que es tracta d'un mecanisme híbrid, ja que sense ser completament ni una declaració ni una autoliquidació comparteix determinades característiques de les mateixes³⁹.

3.3.2. La Declaració Tributària Especial i l'article 27 LGT

Un cop vista la naturalesa jurídica de la DTE, procedirem a analitzar la seva relació amb l'Article 27 de la LGT. Com hem dit, la DTE només cobreix els béns o drets que haguessin d'haver estat declarats d'acord amb l'IRPF, l'IS, i l'IRNR; per tant queden al marge d'aquest l'Impost sobre el Patrimoni, l'ISD i els impostos indirectes. Per tant, segons la DGT, per regularitzar la situació fiscal dels contribuents en relació amb aquests últims impostos és necessari presentar una autoliquidació extemporània i assumir els corresponents recàrrecs i interessos de demora, d'acord amb els articles 26 i 27 de la LGT⁴⁰.

En aquest sentit, segons BERNABEU SOTO, en aquells casos on es posi de manifest la necessitat de regularitzar altres tributs no inclosos en l'àmbit d'aplicació de la DTE, per tal de regularitzar la situació tributària dels contribuents aquests hauran d'acudir al mecanisme establert en l'article 27 de la LGT⁴¹.

3.3.3. Els efectes sobre el pagament

Analitzada la relació que pot guardar la DTE amb l'article 27 de la LGT, analitzarem els efectes sobre el pagament que comporta la DTE. Els contribuents que presentin la DTE entendran la seva situació "regularitzada" en relació amb l'IRPF, l'IS i l'IRNR. En aquest sentit, l'article 6 de l'Ordre HAP/1182/2012 estableix que s'entendran regularitzades les rendes no declarades que no excedeixin l'import declarat i que corresponguin amb béns o drets objecte de la declaració especial. Així mateix, aquest import declarat tindrà la consideració de renda declarada als efectes

³⁹ Soto Bernabeu, L. (2017), *op.cit.*, p. 172.

⁴⁰ Martín Fernández, J. (2012), *op.cit.*, p. 52.

⁴¹ Soto Bernabeu, L. (2017), *op.cit.*, p. 176.

de l'article 39 de la Llei del IRPF (en endavant LIRPF) i l'antic article 134 del Reial Decret Legislatiu 4/2004 (actualment, l'article 121 de la LIS)⁴².

Seguint a SOTO BERNABEU, el fet que el contribuent pogués declarar certes rendes amb la consideració de guanys patrimonials no justificats ha estat molt àmpliament criticat per la doctrina perquè l'article 39 de la LIRPF i l'actual article 121 de la LIS constitueixen una presumpció aplicable per l'Administració per aquells casos en els que no sigui possible determinar l'origen de les rendes declarades⁴³. Entre les crítiques de la doctrina, podem destacar PALAO ARRIETA i BANACLOCHE PÉREZ, els quals posen de manifest que aquesta renda només pot ser objecte d'apreciació per l'Administració. En el mateix ordre de coses, CHICO DE LA CÁMARA ens diu que tant la jurisprudència com la doctrina administrativa han negat que aquesta figura pugui utilitzar-se pels particulars, perquè constitueix un mecanisme en mans de l'Administració per facilitar la prova dels fets⁴⁴. En el mateix sentit, la DGT va posar de manifest que “la presentació de la DTE determina que l'adquisició de béns o drets regularitzats que s'havien mantingut ocults s'entén que correspon amb rendes declarades i per tant no poden tenir la consideració de guanys patrimonials no justificats en aquest mateix exercici o en exercicis posteriors”⁴⁵. Finalment, segons ALMAGRO MARTÍN, amb la DTE s'ha aconseguit que els contribuents utilitzin la figura dels guanys no justificats per a fer aflorar béns que no es poden justificar amb les rendes declarades, i aquesta conseqüència jurídica s'ha dut a terme amb la doctrina científica, administrativa i la jurisprudència en contra⁴⁶.

3.3.4. La confidencialitat dels declarants

Un cop vist l'efecte sobre el pagament, anem a analitzar si les dades obtingudes per l'AEAT estan sotmeses a la regla general de la confidencialitat establerta en l'article 95 de la LGT. Amb tot, cal destacar que el Govern d'Espanya va proposar introduir una nova disposició addicional en la LGT, a través de la qual el Govern pogués adoptar les mesures que cregués necessàries per a fer pública la identitat de les persones, societats i altres entitats que es van acollir a la DTE.

En aquest sentit, BERNABEU SOTO ens diu que si s'introduís aquesta modificació suposaria una modificació a “posteriori del règim jurídic aplicable” i en conseqüència s'estaria produint una vulneració del principi de seguretat jurídica i de la confiança legítima que ha de regir la relació

⁴² 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.

⁴³ Soto Bernabeu, L. (2017), *op.cit.*, p. 175.

⁴⁴ Almagro Martín, C. (2013). Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas. *Quicena Fiscal*, (5), p. 65 i 66

⁴⁵ *Ibidem*, p. 67 i 68.

⁴⁶ *Ídem*.

entre Administració Tributària i contribuent. L'autora arriba a aquesta conclusió perquè considera que l'article 7 de l'Ordre HAP/1182/2012, quan estableix el caràcter reservat de la DTE, ho fa a l'empara de l'article 95 de la LGT, el qual cal recordar que estableix el caràcter reservat de la informació tributària, excepte en els supòsits taxats mencionats⁴⁷.

En aquest sentit, cal destacar que el Govern al final va fer marxa enrera. El President, en declaracions al Congrés dels Diputats, va posar de manifest (com analitzarem més endavant) que no era possible realitzar la publicació, perquè el TC havia declarat inconstitucional "l'amnistia fiscal" però no les seves conseqüències, ja que en va declarar la irretroactivitat. En el mateix ordre de coses, PÉREZ DE AYALA va assenyalar que la informació sobre qui es va acollir a la DTE "és una informació privada protegida per l'article 95 de la LGT que estableix el caràcter reservat de les dades tributàries" i, en aquest sentit, "si es volia publicar els noms s'hauria d'haver especificat quan es va aprovar, però cinc anys després no té cap sentit, ni cap possibilitat per la irretroactivitat"⁴⁸.

3.3.5. Prescripció

Vista la confidencialitat de les dades obtingudes per l'AEAT a través de la DTE, analitzarem els efectes sobre la prescripció que té aquesta. Cal remarcar que a diferència de les autoliquidacions extemporànies, la DTE no interromp els terminis de prescripció. La DGT va procedir a realitzar aquesta interpretació perquè, com ja hem dit, l'Ordre Ministerial estableix que la DTE no pot conduir a l'autoliquidació d'una obligació meritada amb anterioritat⁴⁹.

Així mateix, ens hem de preguntar sobre la titularitat de béns o drets corresponents a exercicis ja prescrits. En aquest sentit, la DGT va posar de manifest que els contribuents només podran declarar els béns o drets dels quals siguin titulars i que corresponguin a exercicis no prescrits⁵⁰.

3.3.6. Futures comprovacions

Finalment, en relació amb els efectes tributaris, anem a veure si l'AEAT té la possibilitat de realitzar comprovacions posteriors amb les dades obtingudes amb la DTE. La DGT va posar de manifest que no era possible una comprovació aïllada de la DTE, ja que tot i que tenia naturalesa de declaració no es presentava en compliment d'una obligació tributària. En aquest sentit, la DGT va establir que únicament podria ser comprovada per tal de verificar que s'ajusta a la realitat quan

⁴⁷ Soto Bernabeu, L. (2017), *op.cit.*, p. 180.

⁴⁸ Sérvulo González, J. (2018). Los expertos coinciden en que no es posible publicar ahora la lista de la amnistía fiscal. *El País*. 17 de julio de 2018. Recuperat el 4 de març de 2019 de https://elpais.com/economia/2018/07/17/actualidad/1531822660_527470.html

⁴⁹ Soto Bernabeu, L. (2017), *op.cit.*, p. 172.

⁵⁰ Cazorla Prieto, L.M. (2012), *op.cit.*, p. 89.

l'obligat tributari la invoqui en el curs d'un procediment de comprovació d'una concreta obligació tributària⁵¹.

Ara bé, com que la mesura afecta només a l'IS, l'IRPF i l'IRNR, l'Administració Tributària podrà dur a terme, amb les dades obtingudes, un procediment de comprovació i gestió en relació amb possibles altres impostos impagats pel contribuent. En aquest sentit, les dades obtingudes per l'AEAT seran cedides a les Comunitats Autònomes, les quals podran iniciar els corresponents procediments respecte dels impostos cedits, especialment en relació amb l'Impost sobre el Patrimoni i l'ITPAJD⁵².

Així mateix, hem de destacar que la Sentència del Tribunal Superior de Justícia de la Rioja, d'11 de juliol de 2014, va declarar que la DTE no exclou la possibilitat que aquesta pugui donar lloc a actuacions inspectores respecte d'altres subjectes diferents del declarant i per altres impostos⁵³. En el mateix ordre de coses, podem dir que és admissible que s'utilitzin les dades obtingudes a través de la DTE com a valor de referència a prendre en consideració per al càlcul de rendes originades en futures transmissions⁵⁴.

3.4. Efectes penals

Com ja hem dit, una amnistia fiscal també té efectes sobre l'exempció de les responsabilitat criminal. És per aquest motiu que anem a veure les incidències en l'àmbit penal que va tenir la DTE, ja que en funció de com s'hagi configurat aquesta podrem parlar d'amnistia fiscal o no.

3.4.1. Modificacions a la LGT

En primer lloc, analitzarem les modificacions a la LGT que va introduir el Reial Decret-Llei 12/2012. Com ja hem dit, l'apartat segon de l'article 180 de la LGT va facultar a l'Administració Tributària a no presentar denúncia en cas de delictes contra la Hisenda Pública en aquells casos en que es consideri que la regularització és exacta i completa. És a dir, és permet a l'Administració Tributària analitzar si existeix una regularització tributària administrativa completa, i si aquesta existeix, no queda obligada a denunciar aquest cas encara que existeixin indicis de delictes. En aquest sentit, tenint en compte que el termini de prescripció del delictes fiscal és de 5 anys, el deute podrà ser satisfet, i la conseqüència serà l'exoneració de la responsabilitat penal per al contribuent que regularitzi voluntàriament la seva situació tributària. A través de la modificació de l'article

⁵¹ Soto Bernabeu, L. (2017), *op.cit.*, p. 177.

⁵² Iglesias Casais, J., González Méndez, A. (2013), *op.cit.*, p. 214 i 215.

⁵³ Soto Bernabeu, L. (2017), *op.cit.*, p. 173.

⁵⁴ Fernández López, R.I. (2016). *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*. Madrid: Marcial Pons, p. 171.

180 LGT es persegueix atorgar seguretat jurídica tant als contribuents que es van acollir a la regularització com a la pròpia Administració⁵⁵.

Pel que fa a la modificació de l'Article 221.1.c) de la LGT, el precepte contempla la devolució d'ingressos indeguts quan s'hagin ingressat a favor de la Hisenda Pública quantitats corresponents a sancions tributàries després d'haver transcorreguts els terminis de prescripció. Ara bé, amb la modificació de l'apartat c) d'aquest article es persegueix impedir que una vegada evitada la denúncia per delictes de frau fiscal d'acord amb l'Article 180.2 LGT es reclami la devolució d'ingressos indeguts en base a la prescripció del deute tributari⁵⁶.

En definitiva, amb la modificació de la LGT a través del Reial Decret-Llei 12/2012 es persegueix evitar que l'AEAT remeti l'expedient a la fiscalia quan el contribuent regularitzi la seva situació mitjançant la declaració i el pagament del deute, impeding que el contribuent, quan regularitza la seva situació en el moment en que el deute tributari ha prescrit a efectes administratius però no la possible comissió d'un delictes, pugui demanar la devolució d'ingressos indeguts⁵⁷.

D'acord amb el Tribunal Suprem (en endavant TS), "la nova regulació va comportar l'atorgament a l'Administració per decidir sobre l'abast de la regularització en la responsabilitat penal que pugui derivar per la presumpta comissió d'un delictes contra la Hisenda Pública, de manera que, davant la presentació d'una autoliquidació extemporània una vegada prescrit el dret de l'Administració a determinar el deute tributari aquesta té dues opcions: per un costat, considerar regularitzada la situació tributària del contribuent per haver procedit al complet reconeixement i pagament de la situació tributària d'acord amb l'article 27 LGT i exonerar-lo de la responsabilitat penal que pogués derivar de la comissió d'un delictes contra la Hisenda Pública, i en conseqüència no considerar indegut l'ingrés extemporani d'acord amb l'article 221.1.c) LGT; i per alta banda, pot considerar que el contribuent no ha regularitzat la seva situació i per tant estar obligat a passar el tant de culpa a la jurisdicció competent abstenint-se de seguir el procediment administratiu, que quedaria suspès fins que l'autoritat judicial dictés sentència"⁵⁸.

Així mateix, cal fer un incís important. Amb l'aprovació de la Llei 34/2015, de reforma de la LGT, el contingut de l'article 180.2 de la LGT ha passat a trobar-se en l'article 252 de la LGT. En el mateix ordre de coses, cal destacar que amb la modificació de la LGT introduïda es permet a l'Administració Tributària practicar la liquidació i recaptar quan ens trobem davant d'un delictes. L'actual Article 251 de la LGT està redactat de la següent manera: Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la

⁵⁵ Calvo Vérguez, J. (2013), *op.cit.*, p. 15

⁵⁶ *Ibidem*, p. 19.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 16.

⁵⁸ Sentència del Tribunal Suprem 4230/2017, de 28 de noviembre de 2017.

jurisdicció competent o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

En altres paraules, com hem vist amb la sentència del Tribunal Suprem anteriorment citada en cas de delictes fiscals l'Administració tributària havia d'abstenir-se de seguir amb el procediment administratiu. Tanmateix amb l'aprovació de la Llei 34/2015 es va desenvolupar un nou sistema de prejudicialitat anomenat paral·lelisme procedimental. Amb aquest nou sistema es permet que continuïn els procediments d'inspecció tributaris amb la diferència que d'acord amb l'Article 253 de la LGT no es finalitzarà el procediment amb una acta d'inspecció, sinó que ho farà amb una proposta de liquidació la qual serà notificada a l'obligat tributari⁵⁹.

3.4.2. Modificació de l'article 305.4 del CP i el delictes de blanqueig de capitals

Un cop analitzades les modificacions en la LGT, anem a veure les modificacions que va patir l'Article 305.4 del CP arran de l'aprovació de la DTE, així com la seva relació amb el delictes de blanqueig de capitals. Tanmateix, abans és necessari realitzar una petita anàlisi de la configuració del delictes de frau fiscal tipificat a l'article 305 CP.

L'article 305 del CP regula el delictes de frau fiscal. El tipus objectiu d'aquest delictes consisteix en defraudar, és a dir, en incomplir les obligacions tributàries a les que s'està obligat ja sigui mitjançant l'elusió de tributs, quantitats retingudes o bé obtenint indegudament devolucions o bé beneficis fiscals. El tipus penal presumeix una relació jurídica tributària prèvia⁶⁰.

La modificació de l'Article 305.4 CP fou una conseqüència de l'amnistia fiscal del Reial Decret-Llei 12/2012. CAZORLA PRIETO ho expressa al·ludint a l'exposició de motius de la Llei Orgànica 7/2012, en la qual es pot llegir que amb la llei es pretén “ evitar la denuncia davant dels jutjats d'aquells obligats tributaris que han regularitzat, de forma completa i voluntària, la seva situació tributària ”⁶¹.

Establerta la relació entre la modificació de l'article 305.4 del CP i la DTE, anem a analitzar la importància que va tenir la modificació del precepte, i especialment en relació amb el delictes de blanqueig de capitals. Seguint amb CAZORLA PRIETO, la modificació de l'article 305.4 del CP suposa que “la regularització tributària constitueix un revers del delictes que neutralitza completament la conducta negativa i el seu resultat, és a dir, es considera que la regularització de la situació tributària fa desaparèixer la situació injusta derivada del inicial incompliment de

⁵⁹ Duran Claramunt, N. (2018). *Els procediments tributaris en cas de delictes contra la hisenda pública: algunes qüestions problemàtiques*. (Treball de Fi de Grau, Universitat de Girona, Catalunya). Recuperat de <https://dugi-doc.udg.edu/bitstream/handle/10256/16095/duran-claramunt.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. p. 20 i 22.

⁶⁰ Muñoz Conde, F. (2017). *Derecho Penal Parte Especial (27a ed.)*. València: Tirant lo Blanch, p. 901.

⁶¹ Cazorla Prieto, L.M. (2012). La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico. *Revista Española de Derecho Financiero*, (157), p. 81.

l'obligació tributària⁶². En aquest sentit, cal destacar que el TS posa de manifest que mentre que amb l'anterior redacció del precepte l'article 305.4 del CP es considerava una excusa absolutòria que eliminava la punibilitat del delictes degut a raons de política criminal, l'actual redacció constitueix un element negatiu del tipus penal que exclou la il·licitud del delictes⁶³.

En el mateix sentit, MUÑOZ CONDE destaca que, d'acord amb l'exposició de motius de la Llei Orgànica 7/2012, l'article 305.4 del CP exclou la tipicitat⁶⁴. En conseqüència, al no ser típica la conducta per haver-se regularitzat la situació tributària, no existeix delictes. És important que l'article 305.4 s'entengui com una exclusió de la tipicitat, ja que segons SANZ DÍAZ-PALACIOS, si entenguéssim el precepte com una excusa absolutòria podria donar-se el cas que els contribuents acollit a l'amnistia fiscal responguessin per un delictes de blanqueig de capitals⁶⁵.

3.5. Regularització o amnistia

Un cop definida que és una amnistia fiscal i una regularització tributària, així com havent valorat els elements estructurals de la DTE i els seus efectes tributaris i penals, ens veiem en condicions per a pronunciar-nos sobre si estem davant d'una amnistia fiscal o bé una regularització tributària.

LÓPEZ LÓPEZ ens diu que per tal d'incentivar les declaracions extemporànies en el període entre la finalització del període voluntari i l'inici de les actuacions administratives, així com per tenir en compte des d'un punt de vista punitiu el penediment que suposa complir amb les obligacions tributàries fora de termini, el nostre ordenament jurídic preveu dos mecanismes en aquest sentit: l'article 27 LGT i l'article 305.4 del CP. Aquest autor interpreta que la DTE no coincideix ni en els fons ni en la forma en què es realitza la declaració extemporània, i això amb independència que en els dos casos s'usi el verb "regular". En aquest sentit, LÓPEZ LÓPEZ conclou que la DTE es una amnistia fiscal perquè s'allunya de la regulació jurídica de l'article 27 de la LGT i de l'art. 305.4 del CP i passa a desenvolupar-se com un mecanisme de condonació del deute tributari per a aquells contribuents que s'hi acullin⁶⁶.

Coincidim plenament amb LÓPEZ LÓPEZ, el qual considera que la DTE és realment una amnistia fiscal. En el primer apartat hem intentat defensar que el concepte d'amnistia fiscal és diferent al de regularització. En aquests moments, volem tornar a posar de manifest, amb el recolzament de les aportacions realitzades per LÓPEZ LÓPEZ, que al nostre entendre una amnistia fiscal constitueix un instrument jurídic a partir del qual es condona la totalitat del deute

⁶² *Ibidem*, p. 82.

⁶³ Sentència del Tribunal Suprem 622/2018, de 28 de febrer de 2018.

⁶⁴ Muñoz Conde, F. (2017), *op.cit.*, p. 905

⁶⁵ Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2014), *op.cit.*, p. 107.

⁶⁶ López López, H. (2012-2013). 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), p. 110 i 111. Recuperat de <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/2123/1054>

tributari o bé de forma parcial. Així mateix, i d'acord amb les aportacions de l'autor, també podríem definir una regularització com aquells mecanismes jurídics que incentiven la presentació de declaracions extemporànies abans de l'inici de les actuacions administratives, les quals tenen en compte, a l'hora d'imposar sancions ja siguin administratives o penals, el penediment que suposa complir amb les obligacions tributàries de forma extemporània sense cap notificació o comunicació de l'AEAT.

CAPÍTOL II. CONSTITUCIONALITAT DE LES AMNISTIES FISCALS

1. Una perspectiva constitucional: amnisties i indults en termes generals

Abans d'entrar a analitzar l'adequació o no de la constitucionalitat del Reial Decret-Llei 12/2012, així com la possibilitat d'adoptar amnisties fiscals d'acord amb el nostre ordenament

constitucional, és necessari establir quin és el marc constitucional general de les amnisties en la seva globalitat.

En aquest sentit, la CE prohibeix terminantment els indults generals, però a diferència d'altres constitucions no diu res sobre les amnisties, i això planteja dubtes sobre la seva admissibilitat constitucional. Al respecte existeixen pronunciaments doctrinals diversos que van des de la seva assimilació al concepte d'indult general (per tant aquests consideren que les amnisties són inconstitucionals), fins a pronunciaments que admeten les amnisties com una modalitat extraordinària de la figura de l'indult⁶⁷.

La doctrina contrària a la constitucionalitat de les amnisties utilitza el següent raonament: “ la CE prohibeix els indults generals, per tant, també prohibeix les amnisties”. En conseqüència, es configura com a únic dret de gràcia l'indult particular. Alguns autors partidaris a aquesta postura també afirmen que la CE hauria d'haver prohibit expressament les amnisties per la mateixa raó que no permet els indults en general, i en conseqüència, admeten la possibilitat que el Congrés pugui dictar una llei d'amnistia⁶⁸.

Altrament, cal destacar que el TC ens diu que l'amnistia “no s'ha d'analitzar des d'una perspectiva limitada al dret de gràcia, sinó que pot concebre's com una raó derogatòria retroactiva d'unes normes i dels efectes de les mateixes”. Així mateix, ens diu que aquesta pot respondre a una raó de justícia derivada de la negació de les conseqüències d'un dret anterior. En definitiva, el TC entén l'amnistia com una potestat inherent al poder legislatiu que consisteix en reajustar l'ordenament a una nova configuració de la realitat social⁶⁹.

En el mateix ordre de coses, SÁNCHEZ HUETE ens diu que al no establir res la CE sobre les amnisties, i com que una amnistia suposa una derogació retroactiva de la norma punitiva, seria admissible la seva inclusió d'acord amb l'article 9.3 de la CE. És a dir, com que les amnisties suposen una aplicació retroactiva favorable al presumpte subjecte actiu del delictes, en conseqüència aquestes serien constitucionals sempre i quan les normes que les estableixin tinguin el rang normatiu adequat en relació amb la norma que modifiquen⁷⁰. Tenint en compte aquestes consideracions, assumim la tesi que les amnisties en general són constitucionals i subscriuim la tesi de SÁNCHEZ HUETE.

⁶⁷ Lozano, B. (1991). El indulto y la amnistía ante la constitución. S. Martín-Retortillo (Ed.), *Estudios sobre la Constitución Española: Homenaje al profesor Eduardo García de Entrerría*. Madrid: Editorial Civitas. p. 1036 i 1037.

⁶⁸ Pérez del Valle, C. (1991). Amnistía, Constitución y justicia material. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (61), p. 189. Recuperat de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=79695>

⁶⁹ Lozano, B. (1991), *op.cit.*, p. 1037 i 1039.

⁷⁰ Sánchez Huete, Miguel Ángel. (2013), *op.cit.*, p. 100.

2. L'ús del Reial Decret-Llei per aprovar una amnistia fiscal

Un cop determinat el marc general de les amnisties fiscals en la seva globalitat, ara anem a determinar la possibilitat d'adoptar amnisties fiscals a través d'un Reial Decret-Llei, ja que existeixen pronunciaments doctrinals diversos al respecte.

En primer lloc, cal destacar que d'acord amb l'article 86 CE es permet al poder executiu adoptar normes amb rang de llei (els Reials Decret-Llei), sempre i quan s'acrediti una extrema i urgent necessitat. Així mateix, segons el TC aquesta extraordinària i urgent necessitat ha de ser explícita, raonada i ha d'existir una connexió de sentit o relació d'adequació entre la situació definida i les mesures adoptades. Així mateix, el TC ens reconeix que "les conjuntures econòmiques problemàtiques" justifiquen la utilització d'un Reial Decret-Llei⁷¹.

Ara bé, pel que fa al contingut del Reial Decret-Llei, el TC considera que tenint en compte els principis de justícia tributària de l'article 31 de la CE, aquest instrument normatiu no podrà alterar ni el règim general ni a aquells elements essencials dels tributs que incideixin en la determinació de la càrrega tributària, afectant així al deure general de contribuir al sosteniment de la despesa pública d'acord amb la riquesa mitjançant un sistema tributari just⁷².

Així mateix, cal destacar que el TC ha establert una sèrie de paràmetres que permeten determinar, cas per cas, l'extralimitació o no dels Reials Decret-Llei, ja que es veuria afectat el deure general de contribuir al sosteniment de la despesa pública. En aquest sentit, ens diu que un Reial Decret-Llei no pot alterar sensiblement la posició de l'obligat a contribuir segons la seva capacitat econòmica en el conjunt del sistema tributari (aquesta afectació es pot realitzar qualitativament o quantitativament). Així mateix, ens diu que a l'hora de valorar la intensitat en que afecta l'alteració cal valorar a quin tribut afecta la norma, així com quina és l'estructura, naturalesa i funció que compleix aquest en el conjunt del sistema tributari⁷³.

Cal destacar, finalment, que el TC es va pronunciar sobre la utilització del Reial Decret-Llei per aprovar l'esmentada amnistia fiscal. Del seu pronunciament ens en ocuparem més endavant, ja que abans cal posar de manifest les opinions doctrinals.

Per una banda, IGLESIAS CASAIS I GONZÁLEZ MÉNDEZ consideren que la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei 12/2012 modifica només per a un col·lectiu de ciutadans el règim general dels impostos sobre la renda, tant respecte a la qualificació dels ingressos, com a les conseqüències tributàries del seu incompliment, així com l'aplicació d'aquests tributs. En

⁷¹ Merino Jara, I. (2015). Sistema de Fuentes del Derecho Tributario. I. Merino Jara (Ed.), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General* (5a ed.). Madrid: Tecnos, p. 236

⁷² *Ibidem*, p. 237.

⁷³ López López, H. (2012-2013), *op.cit.*, p. 116 i 117.

conseqüència, afirmen que aquesta mesura afecta al deure de contribuir i per tant és inconstitucional aprovar-la a través d'un Reial Decret-Llei⁷⁴.

D'altra banda, CAZORLA PRIETO considera que el Reial Decret-Llei 12/2012 no afecta al deure de contribuir de tots els ciutadans en general, només afecta al deure de contribuir d'aquells que caguin en el seu àmbit subjectiu i objectiu. En conseqüència, l'autor ens diu que no suposa una modificació general del deure de contribuir contingut en l'article 31 de la CE. Així mateix, ens diu que el deure de contribuir que es veurà modificat per aquests ciutadans no serà d'una manera absoluta i total, sinó que ho serà de manera parcial i complementària. D'acord amb aquests arguments, i al·legant els principis de confiança legítima, seguretat jurídica i àmplia llibertat de configuració jurídica, CAZORLA PRIETO ens diu que el Reial Decret-Llei és vàlid per aprovar l'amnistia fiscal⁷⁵.

Els pronunciaments doctrinals van ser previs a la sentència del TC. Aquest es va pronunciar en la sentència 73/2017, de 8 de juny, i va concloure que la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei 12/2012 era inconstitucional per l'instrument normatiu utilitzat, ja que aquesta disposició afectava a l'essència del deure a contribuir en el sosteniment de la despesa pública contingut en l'article 31 de la CE i alterava substancialment la càrrega tributària que ha de suportar la generalitat dels contribuents en el nostre sistema tributari, d'acord amb els principis de capacitat econòmica, igualtat i progressivitat. A aquesta conclusió el TC hi arriba perquè considera que l'IRPF i l'IS són dues figures primordials per a materialitzar el principi de justícia tributària i perquè la mesura estableix un tipus reduït, exclou els interessos de demora i recàrrecs, així com també ho fa amb les sancions penals i administratives⁷⁶.

En resum, el Reial Decret-Llei en l'àmbit tributari no es pot utilitzar quan aquest afecti als elements essencials dels tributs i en conseqüència es generi una modificació de la càrrega tributària que han de suportar els contribuents generant una modificació del deure de contribuir. D'acord amb la sentència del TC, una mesura afecta al deure de contribuir quan es modifiquen els elements essencials dels tributs bàsics que configuren els principis de justícia tributària de l'article 31 CE. La sentència del TC cita com a tributs bàsics l'IRPF i l'IS. Ara bé, actualment nosaltres també mencionariem l'Impost sobre el Valor Afegit (en endavant IVA), ja que malgrat no ser un impost progressiu, actualment té un fort impacte en la recaptació. En aquest sentit, cal destacar que la recaptació per IVA en l'any 2017 va ser de 63647 milions d'euros, superant clarament a la recaptació per l'IS que va ser de 23143 milions d'euros⁷⁷.

⁷⁴ Iglesias Casais, J., González Méndez, A. (2013), *op.cit.*, p. 219 i 220.

⁷⁵ Cazorla Prieto, L.M. (2012), *op.cit.*, p. 17 i 18

⁷⁶ Sentència del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de juny de 2017.

⁷⁷ Agència Tributària (s.d). *Ejercicio 2017:Informe Anual de Recaudación Tributaria 2017*. Recuperat el 6 de març de 2019 de

Amb tot, creiem que no és possible aprovar una amnistia fiscal a través d'un Reial Decret-Llei quan aquesta afecti a l'IRPF, a l'IS o a l'IVA, ja que degut a la seva importància en el sistema tributari espanyol suposaria una vulneració dels principis constitucionals continguts en l'article 31 de la CE. Per contra, si s'aprova una amnistia fiscal a través d'un Reial Decret-Llei en relació amb altres tributs els quals no tenen una importància tant elevada en el nostre sistema tributari, res impediria l'ús del Reial Decret-Llei per aprovar-ne una amnistia fiscal.

3. És possible una amnistia fiscal encara que afecti a la justícia tributària?

Un cop matisada la possibilitat d'adoptar amnisties fiscals a través d'un Reial Decret-Llei procedirem a analitzar si les amnisties fiscals respecten la justícia tributària, i si en el cas que no ho facin continuen essent constitucionals. Aquesta qüestió no és fútil, ja que el TC en la sentència 73/2017, de 8 de juny, no va a entrar a valorar en els fons l'aplicació ni la ponderació dels principis constitucionals de l'article 31 de la CE. Així mateix, abans de tot analitzarem que s'entén per justícia tributària i els principis que integren aquest concepte.

Segons CALVO ORTEGA, la generalitat, la capacitat econòmica i la progressivitat garanteixen una certa justícia entesa com la interdicció intersubjectiva i igualtat de la càrrega tributària dins de cada tribut⁷⁸. És a dir, la justícia tributària suposa la interrelació dels principis de capacitat econòmica, igualtat, progressivitat i generalitat. Així mateix, cal destacar que la interpretació de cada principi està estretament vinculats amb els altres. PÉREZ DE AYALA afirma que és evident la interrelació dels principis tributaris plasmats en l'article 31 de la CE⁷⁹. Ara bé, cal destacar que el TC, en la sentència 19/2012, estableix que encara que en "l'aplicació parcial d'un tribut es produeixi un efecte contrari a l'equitat, no pot convertir la norma en qüestió, de manera automàtica, en contrària als principis de l'article 31.1 de la CE, i concretament al principi de justícia tributària, excepte que aquesta afectació sigui il·legítima per estar mancada d'una raó que la justifiqui o bé sigui major el sacrifici produït als principis constitucionals que el benefici que a través de la seva finalitat es pretén obtenir⁸⁰.

En conseqüència, tot seguit analitzarem en primer lloc si l'amnistia fiscal aprovada en el Reial Decret-Llei 12/2012 vulnera els principis de capacitat econòmica, progressivitat i igualtat tributària, tot i que prèviament analitzarem el contingut de cada un dels principis; i en segon lloc,

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2017/Ejercicio_2017.shtml

⁷⁸ Wolters Kluwers (s.d). *Principios constitucionales tributarios*. Recuperat el 7 de març de 2019 de http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbFljTAAAUj2MjtLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQOGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAwRUhCjUAAAA=WKE#17

⁷⁹ *Ídem*.

⁸⁰ Cazorla Prieto, L.M. (2012). La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico., *op.cit.*, p. 83.

en el cas que algun o alguns principis resultin vulnerats, si aquesta vulneració té una justificació legítima, i en el cas de tenir-la, si aquesta no suposa un major sacrifici que no el benefici obtingut.

El principi de progressivitat implica que l'establiment d'un tribut ha de fer-se de manera que a un augment de la base que resulta gravada suposi un increment de la quota tributària de forma progressiva⁸¹. En altres paraules, seguint a MARTÍN DELGADO el principi de progressivitat implica que a "mesura que augmenta la riquesa dels subjectes passius augmenta la contribució en una proporció superior al increment de la riquesa"⁸². Segons la jurisprudència constitucional, el principi de progressivitat no és aplicable a cada un dels tributs en particular, sinó que s'ha d'exigir respecte del sistema tributari en el seu conjunt. En conseqüència, el TC ha admès que en un sistema tributari just poden tenir cabuda tributs que no siguin progressius, sempre que no es vegi afectada la progressivitat en general⁸³.

En aquest sentit, l'amnistia fiscal continguda en el Reial-Decret Llei 12/2012 no respecta el principi de progressivitat. D'acord amb LÓPEZ LÓPEZ, l'IRPF és l'impost sobre el que es fa recaure l'exigència d'un sistema tributari progressiu; en conseqüència, l'autor considera que el principi queda dinamitat perquè l'amnistia fiscal redueix dramàticament la càrrega tributària al establir un tipus proporcional que no té en compte la riquesa de l'obligat tributari⁸⁴. L'amnistia fiscal de 2012 afecta a l'IRPF, que és un dels impostos nuclears del nostre sistema tributari, i en conseqüència creiem que la mesura és contrària al principi de progressivitat.

En segon lloc, el principi de generalitat reflexa el deure indiscriminat de contribuir al sosteniment de la despesa pública atenent a la capacitat econòmica de cadascú. És a dir, és un deure de tots, nacionals i estrangers, que manifestin una determinada capacitat econòmica⁸⁵. Així mateix, PÉREZ ROYO ens diu que, juntament amb el significat exposat, el principi de generalitat implica l'absència de privilegis en la distribució de càrregues fiscals. Ara bé, relacionat amb aquest últim punt, cal dir que això no significa que no puguin existir exempcions o beneficis fiscals. Segons el TC l'exempció és (...) constitucionalment vàlida sempre que respongui a fins d'interès general que la justifiquin⁸⁶. En aquest sentit, el TC ens diu que el principi de generalitat prohibeix els

⁸¹ Manzano Silva, E. (2015). Principios del Ordenamiento tributario. I. Merino Jara (Ed.), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General* (5a ed.). Madrid: Tecnos, p. 193.

⁸² Menéndez Moreno, A. (2017). *op.cit.*, p. 72.

⁸³ Manzano Silva, E. (2015). *op.cit.*, p. 193.

⁸⁴ López López, H. (2012-2013), *op.cit.*, p. 117.

⁸⁵ Menéndez Moreno, A. (2018). ¿Cumple alguna función el principio de generalidad en nuestro ordenamiento tributario? *Quincena Fiscal*, (21), 9-20. Consultat a través d'*Aranzadi Instituciones*. [BIB 2018\13995]

⁸⁶ Pérez Royo, F. (2015). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General* (25a ed.). Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi, p. 70.

privilegis i l'exoneració de càrregues fiscals sense fonament des del punt de vista constitucional⁸⁷. En conseqüència, podem dir que el principi de generalitat permet les exempcions i bonificacions en la legislació tributària sempre i quan responguin a un interès general constitucionalment protegit.

Respecte a l'adequació de l'amnistia fiscal del Reial Decret Llei 12-2012 al principi de generalitat, LÓPEZ LÓPEZ ens diu que el principi és veu evidentment afectat, ja que la mesura atorga una condonació parcial del deute tributari, dels interessos de demora, els recàrrecs i les sancions a un conjunt de subjectes perfectament delimitats⁸⁸. En el mateix ordre de coses, el Grup Parlamentari Socialista va considerar que l'amnistia fiscal vulnerava el principi de generalitat perquè atorgava un benefici fiscal als defraudadors sense que existís un interès general constitucionalment protegit⁸⁹.

Per contra, CAZORLA PRIETO ens diu que l'amnistia fiscal ha de ser considerada un benefici fiscal, i que aquest interès general és justificat en l'obtenció d'ingressos extraordinaris necessari per a atendre al mínim de subsistència necessari donada la crisi fiscal de l'Estat. Respecte a l'origen d'aquesta, l'autor ens diu que la crisi fiscal es deu a la crisi econòmica en general i al dèficit pressupostari derivat de les dificultats extremes de finançament que patia el sector públic espanyol l'any 2012⁹⁰. Així mateix, l'Advocacia de l'Estat, en el recurs d'inconstitucionalitat presentat pel Grup Parlamentari Socialista, ens diu que existeix un interès general constitucionalment protegit que justifica aquest benefici fiscal, i en conseqüència la DTE s'adequa al principi de generalitat. Aquest interès general constitucionalment protegit, segons l'Advocació de l'Estat, és el compromís de consolidació del dèficit públic amb la UE que es va materialitzar en l'article 135 de la CE⁹¹. Al nostre parer, l'amnistia fiscal suposa un benefici pels defraudadors que no gaudeix d'una justificació d'interès general amb un reconeixement constitucional. En tant que entenem que l'interès general constitucionalment protegit ha de tenir algun tipus de relació amb l'obligat tributari que es beneficia de l'exempció o la bonificació.

Un cop analitzats el principi de progressivitat i generalitat, en tercer lloc analitzarem el principi de capacitat econòmica. Aquest principi significa que els tributs han de recaure sobre aquells que poden fer front a la càrrega tributària derivada de la seva aplicació⁹². Les concepcions tradicionals d'indicatius de capacitat econòmica es relacionen amb la titularitat d'un patrimoni, el trànsit econòmic, l'obtenció de rendes o bé la circulació de riquesa. Així mateix, cal destacar que segons

⁸⁷ Sentència del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de juny.

⁸⁸ López López, H. (2012-2013), *op.cit.*, 119.

⁸⁹ Sentència del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de juny.

⁹⁰ Cazorla Prieto, L.M. (2012). *op.cit.*, p. 36 i 37.

⁹¹ Sentència del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de juny.

⁹² Menéndez Moreno, A. (2017), *op.cit.*, p. 67.

GIARDINA, el principi de capacitat econòmica es caracteritza per la nota de normalitat, és a dir quan el legislador configura un fet imposable normalment és un supòsit de capacitat econòmica, el que no vol dir que en tots els casos sigui un indicatiu de capacitat econòmica, ja que el poder legislatiu no pot atendre a totes les casuístiques. A tall d'exemple, podem preguntar-nos quina és la capacitat econòmica d'una persona que es veu obligada a vendre casa seva per necessitat. En aquest supòsit seguint la nota de normalitat, la majoria de sistemes tributaris estableixen que la venda d'un immoble constitueix un fet imposable generador de deutes tributaris⁹³.

Continuant amb el principi de capacitat econòmica, cal posar de manifest que la doctrina constitucional no es clara sobre la configuració d'aquest principi. En alguns casos, el TC ens diu que la capacitat econòmica ha de ser real, individual, efectiva i certa, és a dir, ha de fer referència a una riquesa realment existent en cada subjecte cridat a satisfer el tribut. En canvi, en altres ocasions, el TC ha posat de manifest que es pot exigir un tribut quan existeixi una capacitat real o potencial⁹⁴.

Arribats a aquest punt, volem destacar que analitzarem l'adequació o no al principi constitucional de capacitat econòmica de l'amnistia fiscal del Reial Decret-Llei 12/2012 juntament amb l'adequació al principi d'igualtat. L'adequació dels dos principis a l'amnistia fiscal es realitzarà de forma conjunta perquè, d'acord amb PALAO TABOADA, el principi de capacitat econòmica es una especificació del principi d'igualtat en l'àmbit fiscal, de tal manera que la capacitat econòmica operaria com un criteri indispensable per a valorar l'adequació al principi d'igualtat tributària de la legislació fiscal. Per arribar a aquest conclusió, PALAO TABODA s'inspira en LEIBHOLZ, segons el qual el principi d'igualtat constitueix una norma en blanc de la qual no pot deduir-se quin és l'objecte de comparació rellevant, i en conseqüència se'n deriva la necessitat de vincular el principi de capacitat econòmica com un complement indispensable al principi d'igualtat⁹⁵.

Així mateix, PÉREZ ROYO també ens diu que el principi de capacitat econòmica i el d'igualtat estan estretament relacionats, ja que al seu entendre la forma de mesurar de quina manera s'ha de repartir el sosteniment de la despesa pública és d'acord amb la capacitat econòmica. Així mateix, aquesta interpretació de l'autor es fonamenta en que el TC, en la sentència 45/1989, ens diu que la relació entre el principi general d'igualtat de l'article 14 CE i els principis rectors del sistema

⁹³ Martín Queralt, J., Serrano Lozano, C., Tejerizo López, J.M., Casado Ollero, G. (2017). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (28ª ed.). Madrid: Tecnos, p. 123 i 124.

⁹⁴ Menéndez Moreno, A. (2017), *op.cit.*, p. 67 i 68.

⁹⁵ Palao Taboada, C. (2018). *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi, p. 145.

fiscal que es concreten en l'article 31 CE, que està, per així dir-ho, incorporada en aquest últim precepte, que menciona també aquest principi d'igualtat⁹⁶.

En quart lloc, hem d'exposar el principi d'igualtat tributaria. Aquest principi es configura com l'obligació dels poders públics de gravar d'igual manera aquells subjectes que es troben en la mateixa situació. Així mateix, cal destacar que aquest principi és un "tipus especial" del principi d'igualtat contemplat en l'article 14 CE. El TC així ho ha posat de manifest al considerar que aquest principi té nombroses manifestacions específiques i concretes en el propi text constitucional. En conseqüència, tenint en compte que de l'article 14 CE se'n deriva l'aplicació del principi d'igualtat en la llei i també la igualtat davant la llei, procedirem a analitzar-ho des del punt de vista del principi d'igualtat tributària⁹⁷.

Pel que fa al principi d'igualtat davant de la llei, aquest obliga a que les normes tributàries s'apliquin de la mateixa manera a qui es troba en la mateixa situació, sense que l'òrgan que ha d'interpretar la norma pugui establir més diferències que les que preveu la pròpia norma. Per tant, la igualtat davant de la llei prohibeix a l'Administració Tributària les ruptures sense cap tipus de raonaments amb els precedents administratius i els òrgans jurisdiccionals. S'intenta evitar l'arbitrarietat de l'Administració Tributària⁹⁸.

En relació amb el principi d'igualtat en la llei, aquesta imposa al legislador l'obligació d'evitar introduir privilegis o desigualtats discriminatòries entre aquells que es troben en una mateixa situació de fet. És a dir, es pretén mantenir un mateix tracte jurídic davant de situacions idèntiques. Així mateix, s'admeten diversificacions en les normes tributàries, sense que es vulneri el principi d'igualtat en la llei, quan aquests responen a fins constitucionalment lícits i no resulti desproporcionat. Al respecte, el TC ens diu que no es prohibeix qualsevol desigualtat, només aquella que no estigui justificada d'acord amb judicis de valor generalment acceptats⁹⁹.

Únicament analitzarem el principi d'igualtat en la llei, ja que el que estem analitzant és l'adequació de la disposició addicional primera als principis constitucionals. Així mateix, procedirem a analitzar de forma conjunta el principi d'igualtat en la llei i el principi de capacitat econòmica perquè, com ja hem posat de manifest, els dos principis estan especialment interrelacionats.

⁹⁶ Pérez Royo, F. (2015), *op.cit.*, p. 64 a 67.

⁹⁷ Mata Sierra, M.T.(2009). *El principio de igualdad tributaria*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi, p. 69 i 70.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 160.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 72.

D'acord amb LÓPEZ LÓPEZ, el principi de capacitat econòmica queda vulnerat amb l'amnistia fiscal de 2012 perquè la mesura en qüestió provoca que subjectes passius amb una capacitat econòmica inferior suportin una càrrega tributària major. En relació amb el principi d'igualtat tributària, ens diu que "al situar als subjectes passius que es van acollir a l'amnistia en una situació anàloga a la d'altres obligats tributaris i dispensar de l'ordenament jurídic conseqüències radicalment diferents s'està afectat a la igualtat tributària i al deure de contribuir d'acord amb la capacitat econòmica, ja que situacions econòmiques iguals s'estan tractant radicalment diferent"¹⁰⁰. En el mateix ordre de coses, el Grup Parlamentari Socialista va al·legar la vulneració del principi de capacitat econòmica per eximir de tributació als contribuents de major capacitat econòmica i, en relació amb el principi d'igualtat, va considerar que la mesura vulnerava l'esmentat principi ja que establia una diferència de tractament per als incomplidors fiscals sense que existís una justificació objectiva i raonable per adoptar aquesta mesura¹⁰¹.

D'altra banda, CAZORLA PRIETO argumenta que la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei afecta a situacions desiguals. L'autor per justificar aquesta desigualtat al·lega a l'enorme quantia de les rendes que es pretenen regularitzar, al fet que en bastants casos es trobin fora del territori espanyol i en la incapacitat de l'Administració Tributària per sotmetre-la a tributació. Per tant, segons CAZORLA PRIETO, ens trobem davant d'una situació desigual que propicia que el legislador pugui introduir un tractament desigual¹⁰².

Així mateix, SÁNCHEZ PEDROCHE ens diu que l'amnistia fiscal no vulnera el principi d'igualtat perquè està oberta a qualsevol contribuent. És a dir, segons l'autor a vegades s'oblida que la regularització no només està oberta pel gran defraudador, sinó que també està oberta a qualsevol contribuent que tingui la intenció de regularitzar els seus incompliments tributaris, amb independència de la quantia defrauda¹⁰³. En el mateix ordre de coses, l'Advocacia de l'Estat ens diu que en aquest cas s'ha d'admetre un sacrifici del principi d'igualtat en favor de l'estabilitat pressupostària continguda en l'article 135 CE¹⁰⁴.

Tenint en compte, com ja hem dit, que el principi d'igualtat tributària està estrictament vinculada al principi de capacitat econòmica, creiem que l'amnistia fiscal de 2012 vulnera el principi d'igualtat tributària ja que les conseqüències jurídiques són diferents, i entenem que no existeix cap fi d'interès general que sigui constitucionalment lícit per tal de justificar aquest tracte més

¹⁰⁰ López López, H. (2012-2013), *op.cit.*, 119.

¹⁰¹ Sentència del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de juny.

¹⁰² Cazorla Prieto, L.M. (2012). *op.cit.*, p. 33.

¹⁰³ Sánchez Pedroche, J.A. (2012). Posibilidades y límites de la amnistía fiscal. *Contabilidad y Tributación*, (355), p. 128.

¹⁰⁴ Sentència del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de juny.

favorable als defraudadors fiscals. L'amnistia fiscal continguda en el Reial-Decret, en síntesi, vulnera els principis de justícia tributària continguts en l'article 31.1 de la CE.

Establerta la vulneració dels principis, ara ens toca veure si l'amnistia fiscal va ser aprovada amb una raó que la justifiqués, així com si aquesta era proporcionada. Com ja hem dit, segons el TC els principis constitucionals tributaris de l'article 31 de la CE queden desplaçats quan existeix una raó que la justifiqui i aquesta és proporcionada. I s'entén que es proporciona quan els beneficis obtinguts són superiors als perjudicis derivats de l'aprovació de la mesura.

Segons CAZORLA PRIETO, amb l'amnistia fiscal es pretén fer front al dèficit públic (així consta en l'exposició de motius del Reial Decret-Llei 12/2012), i nombrosos països del nostre entorn com Itàlia i Alemanya han adoptat mesures similars. Per tant, l'autor ens diu que la raó que justifica la mesura és la crisi fiscal de l'Estat i la pràctica de nombrosos països del nostre entorn. Així mateix, l'autor ens diu que és proporcionada perquè amb l'amnistia s'atrauen unes rendes que no es trobaven subjectes a tributació degut a la seva deslocalització i/o ocultació.

Al nostre parer, la crisi fiscal no és la justificació que fa caure els principis constitucionals tributaris, sinó l'obtenció d'ingressos per a sufragar la despesa pública de l'Estat del Benestar. Hem arribat a aquesta conclusió perquè el legislador està obligat a intentar obtenir fons de finançament, ja que l'article 135 CE l'obliga a complir amb el principi d'estabilitat pressupostària i l'article 39 CE i següents l'obliga a mantenir l'Estat del benestar, doncs aquest està constitucionalment blindat. És per aquest motiu que creiem que l'Advocacia de l'Estat encerta quan afirma que s'ha d'admetre un sacrifici del principi d'igualtat en favor de l'estabilitat pressupostària continguda en l'article 135 CE, però aquesta afirmació s'ha d'entendre literalment, com un sacrifici i no com una vulneració del principi d'igualtat per concórrer un fi d'interès general constitucionalment lícit.

En resum, pot semblar contradictori, però el que volem posar de manifest és que hi ha vulneració dels principis de justícia tributària però existeix una causa justificada i proporcional que permet el seu desplaçament. Així mateix, cal destacar que l'atribució de beneficis fiscals sense que s'incompleixi el principi de generalitat i el tractament desigual en la llei requereixen un interès general constitucionalment lícit. Tot i això, entenem que aquest interès general constitucionalment lícit ha de guardar alguna relació amb el subjecte beneficiat, ja que no trobem cap interès general constitucionalment lícit que permeti beneficiar els defraudadors fiscals amb una amnistia fiscal. Altrament, és cert, pels motius que hem exposat, que l'Estat necessita recursos, i en conseqüència aquesta pot ser una raó que permeti desplaçar els principis constitucionals. Per tant, les amnisties fiscals són constitucionals sempre i quan hi hagi una raó

que la justifiqui, la qual pot ser l'obtenció d'ingressos per sufragar l'Estat del benestar, i la mesura sigui proporcionada.

4. La Constitucionalitat des del punt de vista penal

Un cop vist que l'amnistia fiscal de 2012 no vulnera els principis constitucionals i que les amnisties fiscals poden ser constitucionals quan existeixi una causa justificada; així com també que quan aquestes afectin als tributs essencials del nostre sistema tributari no es poden aprovar per Reial Decret-Llei, ja podem analitzar si l'instrument normatiu que aprova una amnistia fiscal pot tenir incidència en l'àmbit de la responsabilitat penal, sense haver-se d'aprovar simultàniament o complementàriament una LO.

Part de la doctrina posa de manifest que al modificar l'article 180.2 de la LGT, el Reial Decret-Llei 12/2012 té incidència en l'àmbit penal i aquesta modificació resulta inconstitucional per vulnerar l'article 25 de la CE, el qual segons aquests autors exigeix regular a través de LO aquelles disposicions que tinguin incidència en l'àmbit penal. No obstant, existeixen arguments que afirmen que no és necessari introduir una modificació mitjançant LO per declarar l'exempció de responsabilitat penal en les amnisties fiscals.

Abans d'analitzar els arguments a favor i en contra, hem d'analitzar si tota la normativa penal exigeix LO. L'article 81 de la CE estableix que la normativa que afecti a drets fonamentals haurà de ser desenvolupada a través de LO i és per aquest motiu que, d'acord amb el TC, totes les penes que prevegin presó hauran de ser regulades a través de LO. Ara bé, respecte a les penes de multa no s'ha pronunciat el TC. Segons MUÑOZ CONDE, com que l'impagament d'una multa comporta la privació de llibertat del condemnat i en conseqüència afecta indirectament als drets fonamentals, les penes de multa també han de ser regulades per LO. Així mateix, l'autor conclou que totes les disposicions que afectin a l'àmbit penal s'han de regular mitjançant LO perquè la llei penal ha de comptar amb el màxim consens social possible, i aquest consens es garanteix amb les lleis orgàniques¹⁰⁵.

Així mateix, cal destacar que el TC, en la Sentència 140/1986, ens diu que “la formulació del principi de legalitat respecte de les normes sancionadores penals contingut en l'article 25.1 de la CE, suposa l'exigència del rang de llei format per aquest tipus de normes, però no implica, per si sol, la necessitat que assumeixin les característiques previstes de les LO previstes en l'article 81 del Text Constitucional (...)”¹⁰⁶. D'aquesta sentència i les consideracions anteriors de MUÑOZ

¹⁰⁵ Muñoz Conde, F., García Arán, M. (2015). *Derecho Penal: Parte General* (9ª ed.). València: Tirant lo Blanch, p. 114 i 115.

¹⁰⁶ Sentència del Tribunal Constitucional 140/1986, de 11 de novembre de 1986.

CONDE podem extreure que només les disposicions penals que regulin els casos i formes en que procedeix la privació de llibertat requereixen LO, d'acord amb la interpretació del dret positiu vigent.

Un altre element que hem de tenir en compte, abans d'analitzar els arguments a favor i en contra de la necessitat d'una LO, és que el delictes de frau fiscal contingut en l'article 305.4 del CP ha estat configurat com un tipus en blanc. És a dir, totes les conductes que preveu el precepte s'insereixen en una relació jurídica tributària, i en conseqüència per determinar tant si s'han produït aquests comportaments, com per determinar el subjecte actiu del delictes, com per fixar la quantia defraudada, s'ha d'acudir a les normes tributàries tant genèriques com a les específiques del tribut concret¹⁰⁷.

Finalment, una tercera consideració que cal tenir present per entendre els arguments que exposarem, tal i com ja hem exposat en el capítol I del present treball de Final de Grau, és que abans de la modificació de l'apartat 4 de l'article 305 que va tenir lloc al 2012, aquest s'entenia com una excusa absolutòria de la pena i no com un element de tipicitat negativa

Establertes aquestes tres consideracions prèvies, anem a analitzar els arguments pels quals no existeix vulneració de la CE quan les amnisties fiscals tenen incidència en l'àmbit del dret penal sense l'acompanyament d'una LO. D'acord amb SÁNCHEZ PEDROCHE, el fet que el legislador hagi ratificat de forma expressa que la renda objecte de declaració en la DTE és renda declarada suposa l'exempció de responsabilitat administrativa i penal, perquè l'article 305.4 al ser un tipus penal en blanc realitza una remissió total a la normativa tributària. Per tant, com que la disposició addicional primera ens diu que les rendes objecte de la DTE són rendes perfectament declarades en l'IRPF, l'IS i l'IRNR, no existeix quota deixada d'ingressar d'acord amb la legislació tributària i en conseqüència tampoc es pot haver incorregut en la comissió de cap delictes¹⁰⁸.

En un sentit contrari, PÉREZ ROYO afirma que la disposició addicional primera del Reial Decret-Llei vulnerava la CE, perquè l'exoneració de responsabilitat penal en els casos de regularització mitjançant la DTE suposava modificar la substància de la regularització de l'excusa absolutòria continguda en l'article 305.4, i al fer-ho a través de Reial Decret-Llei s'estava vulnerant l'article

¹⁰⁷ Observatorio del delito fiscal (2006). *Primer Informe del Observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaria de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, p. 13. Recuperat el 13 de març de 2019 de

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

¹⁰⁸ Sánchez Pedroche, J.A. (2012). Posibilidades y límites de la amnistía fiscal. *Contabilidad y Tributación*, (355), p. 120.

25 de la CE que exigeix la reserva de LO per a l'establiment de les penes i la tipificació dels delictes¹⁰⁹.

En aquest cas, nosaltres ens basem en la tesis de SÁNCHEZ PEDROCHE, al ser el delicte de frau fiscal un tipus en blanc. Al declarar l'amnistia de 2012 les rendes com a declarades, hem d'entendre que el Codi Penal en aquest cas s'ajusta al Reial Decret-Llei 12/2012. Així mateix, entenem que no era necessària l'adopció d'una LO per una vulneració de l'article 25 de la CE perquè el TC només obliga, fins al moment, a que les normes penals revesteixin la forma de LO quan regulin els casos i la forma de privació de llibertat. En aquest cas, ens trobem en el cas contrari, s'estableix una no privació de llibertat, i per tant al nostre entendre no s'està restringint el dret a la llibertat, i en conseqüència no és necessari l'adopció d'una LO.

Així mateix, trobem incongruents les aportacions de PÉREZ ROYO, el qual ens diu per un costat que l'article 25 de la CE exigeix LO per a l'establiment de penes i la tipificació de delictes i en els efectes de la disposició addicional primera parli d'excusa absolutòria. En aquest cas, si no és ni una tipificació de pena ni establiment de delicte, sinó que és una excusa absolutòria, al nostre entendre, no podríem parlar de vulneració de l'article 25 de la CE.

Altrament, creiem encertada la modificació de l'article 305.4 del CP per tal que tingués èxit l'amnistia fiscal. Com ja hem posat de manifest en repetides ocasions, l'anterior redacció d'aquest precepte configurava la regularització fiscal en l'àmbit penal com una excusa absolutòria de la pena, mentre que l'actual regulació es configura com un element negatiu del tipus. Aquest canvi en el precepte és important, ja que amb la redacció anterior als contribuents que s'haguessin acollit a l'amnistia fiscal se'ls podria haver processat per un delicte de blanqueig de capitals, en canvi, amb l'actual redacció, al no existir delicte de frau fiscal per excloure's la tipicitat, no se'ls pot imputar un delicte de blanqueig de capitals.

En resum, l'amnistia fiscal del 2012, al no imposar penes privatives de llibertat, no vulnera l'article 25 de la CE per no haver-se aprovat per LO. I en el mateix ordre de coses, les amnisties fiscals poden exonerar la responsabilitat criminal del delicte de frau fiscal sense haver de ser complementades per una LO, perquè aquest és un tipus penal en blanc, i en conseqüència necessita una remissió a la normativa tributària.

¹⁰⁹ Pérez Royo, F. (2012). Más que una amnistía. *Revista española de derecho financiero*, 154, p. 12 i 13. Recuperat de <https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/57309/M%C3%A1s%20que%20una%20amnist%C3%A1Da.PDF?sequence=1>

CONCLUSIONS.

PRIMERA. Una amnistia fiscal és un instrument jurídic el qual elimina les responsabilitat derivades de l'incompliment tributari, ja siguin administratives i penals, i que a més a més suposa la condonació parcial o total del deute en qualsevol forma, ja sigui per una reducció a la base imposable, en el tipus de gravamen o bé en forma de deducció.

En conseqüència creiem que no té cap sentit distingir entre amnisties pures i extensives, doncs per parlar veritablement d'amnistia fiscal hi ha d'haver una condonació parcial o total del deute tributari ja que sinó ens situem davant d'una regularització tributària.

SEGONA. La disposició addicional primera del Reial Decret-Llei 12/2012 conté una autèntica amnistia fiscal ja que al establir un tipus de gravamen del 10% suposa una condonació parcial del deute tributari. Així mateix, amb les mesures introduïdes també s'exonera de qualsevol tipus de responsabilitat penal i administrativa.

TERCERA. Al nostre entendre no és possible adoptar una amnistia fiscal a través de Reial Decret-Llei quan aquesta afecti a tributs com l'IRPF, l'IS o l'IVA. Com ja hem dit, el TC declara inconstitucional usar el Reial Decret-Llei quan s'afecti al deure essencial de contribuir, i considera que aquest queda afectat quan s'adopten mesures que afecten a l'IRPF o l'IS en aquest sentit, ja que aquests són els impostos nuclears del nostre sistema tributari. Nosaltres hem afegit també l'IVA perquè creiem que degut a la seva forta recaptació també és un impost nuclear en el nostre sistema tributari. Així mateix, creiem que seria constitucional adoptar una amnistia fiscal sobre impostos menors a través d'un Reial Decret-Llei, doncs creiem que tenint en compte l'actual pronunciament constitucional al respecte no es vulneraria el deure essencial de contribuir.

QUARTA. L'amnistia fiscal continguda en el Reial Decret-Llei 12/2012 vulnera flagrantment els principis de justícia tributària continguts a l'article 31 de la CE. Ara bé, aquesta resulta constitucional, al nostre entendre, perquè hi ha una raó justificada que consisteix en obtenir ingressos extraordinaris per tal de mantenir l'Estat del benestar en un moment especialment greu de crisi econòmica.

CINQUÈ. No és necessari adoptar una LO de forma complementària si el Reial Decret Llei hagués estat vàlid o l'amnistia fiscal s'hagués aprovat per llei. En aquest sentit, com ja hem vist, el TC només considera oportú aprovar una LO en l'àmbit penal quan es tipifiquin delictes que comportin pena privativa de llibertat.

SISENA. Les Amnisties Fiscals són constitucionals d'acord amb la CE de 1978 encara que vulnerin els principis constitucional sempre i quan existeixi una raó justificada i proporcionada. Al nostre entendre, la obtenció d'ingressos extraordinaris per a sufragar l'Estat del benestar, el

qual també està constitucionalment blindat, és una raó suficientment justificada que permet l'aprovació d'una amnistia fiscal.

En qualsevol cas, aquesta amnistia fiscal s'ha d'aprovar mitjançant llei ordinària. No cal que sigui aprovada mitjançant una LO, fins i tot encara que eximeixi de responsabilitat criminal, ja que d'acord amb el TC en l'àmbit penal només s'exigeix una LO quan s'imposin penes privatives de llibertat.

No vull acabar el present Treball de Final de Grau sense realitzar una valoració personal. En aquest cas, podem veure que les amnisties fiscals sí estan justificades s'adeqüen al marc constitucional. Tanmateix, vull posar de manifest que malgrat hagi arribat a la conclusió que les amnisties fiscals són constitucionals personalment no hi estic a favor, doncs les considero totalment injustes per aquells contribuents que compleixen amb les seves obligacions tributàries quan toca i com toca, així com també vull destacar que malgrat no dir-se, és de pura lògica que aquestes mesures només beneficien a les grans fortunes que tenen capacitat per eludir i evadir impostos mitjançant l'ocultació de béns i rendes. Finalment, vull acabar amb una petita reflexió, *el dret no és sinònim de justícia ni de ètica.*

BIBLIOGRAFIA

1. MONOGRAFIES

Cazorla Prieto, L.M. (2012). *La llamada amnistía fiscal: Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo)*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi.

Fernández López, R.I. (2016). *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*. Madrid: Marcial Pons.

Martín Queralt, J., Serrano Lozano, C., Tejerizo López, J.M. i Casado Ollero, G. (2017). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (28ª ed.). Madrid: Tecnos

Mata Sierra, M.T. (2009). *El principio de igualdad tributaria*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi.

Menéndez Moreno, A. (2017). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Lecciones de Cátedra*. (18ª ed.). Cizur Menor (Navarra): Editorial Civitas.

Muñoz Conde, F i García Arán, M.(2015). *Derecho Penal: Parte General* (9ª ed.). València: Tirant lo Blanch

Muñoz Conde, F. (2017). *Derecho Penal Parte Especial* (27a ed.). València: Tirant lo Blanch

Palao Taboada, C. (2018). *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi.

Pérez Royo, F. (2015). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General* (25a ed.). Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi

Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2014). *Las Amnistías Fiscales en España: la Declaración Tributaria Especial del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi.

2. CAPÍTOLS DE LLIBRE

Lozano, B. (1991). El indulto y la amnistía ante la constitución. En S. Martín-Retortillo (Ed.), *Estudios sobre la Constitución Española: Homenaje al profesor Eduardo García de Entrerría* (p.1027-1053) Madrid: Editorial Civitas.

Manzano Silva, E. (2015). Principios del Ordenamiento tributario. En I. Merino Jara (Ed.), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General* (5a ed., p. 185-221). Madrid: Tecnos.

Martín Fernández, J.(2012). La amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012. El Caso Español. J. Martín Fernández (Ed.), *La amnistia fiscal* (p. 17-27). Valencia: Tirant lo Blanch

Merino Jara, I.(2015). Sistema de Fuentes del Derecho Tributario. En I. Merino Jara (Ed.), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General* (5a ed., p.222-255). Madrid: Tecnos

Monedero Arandilla, J.L. (2012). Experiencias Similares: El Caso Español. J. Martín Fernández (Ed.), *La amnistia fiscal* (p. 17-27). Valencia: Tirant lo Blanch.

3. REVISTES CIENTÍFIQUES EN PAPER

Calvo Vérguez, J. (2013). Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿Un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?. *Crónica Tributaria* (146), 7-44.

Cazorla Prieto, L.M. (2012). La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico. *Revista Española de Derecho Financiero*, (157), 73-103.

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%. *Quincena Fiscal*, (8), 7-14.

Laborda, J. L. I Saucó, F. R. (2002). El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?. *Hacienda Pública Española*, (4), 121-153.

Sánchez Pedroche, J.A. (2012). Posibilidades y límites de la amnistía fiscal. *Contabilidad y Tributación*, (355), 105-140

Lerman, A. (1986). Tax amnesty: the federal perspective. *National Tax Journal*, 39 (3), 325-332.

Soto Bernabeu, L. (2017). La declaración tributaria especial: una reflexión retrospectiva. *Cronica Tributaria*, (165), 165-191.

4. REVISTES CIENTÍFICAS EN FORMAT DIGITAL

Armentia Basterra, J. (2015). Amnistía Fiscal: Ética y legalidad. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*. (50), 79-90. Recuperat de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5286232>

Castillo Blanco, F. (2011). El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho. *Documentación Administrativa*, 0(263-264), 21-72. Recuperat de <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=5578&path%5B%5D=5631>

Iglesias Casais, J i González Méndez, A. (2013). El fraude fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica. *Dereito: revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 22(Ext). Recuperat de <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/view/1236/1566>

López López, H. (2012-2013). 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*, (3), 103-124.

Recuperat de <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/2123/1054>

Menéndez Moreno, A. (2018). ¿Cumple alguna función el principio de generalidad en nuestro ordenamiento tributario? *Quincena Fiscal*, (21), 9-20. Consultat a través d' *Aranzadi Instituciones*. [BIB 2018\13995]

Pérez del Valle, C. (1991). Amnistía, Constitución y justicia material. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (61), 187-206. Recuperat de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=79695>.

Pérez Royo, F. (2012). Más que una amnistía. *Revista española de derecho financiero*, 154, 9-21. Recuperat de

<https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/57309/M%C3%A1s%20que%20una%20amnist%C3%ADa.PDF?sequence=1> .

Prieto Jano, M.J. (1994). Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: Las amnistías fiscales. *Anales de Estudios Económicos y empresariales*. (9), 219-242. Recuperat de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=116379>

Sánchez Huete, M. A. (2013). Medidas tributarias anticrisis de España: Análisis específico de la amnistía fiscal. *Revista de derecho (Valdivia)*, 26(1), 95-117. Recuperat de https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-09502013000100005&script=sci_arttext&tlng=e

Uchitelle, E. (1989). The effectiveness of tax amnesty programs in selected countries. *Quarterly Review*, (Tardor), p. 48-53. Recuperat de https://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/quarterly_review/1989v14/v14n3article5.pdf

5. NORMES JURÍDIQUES I JURISPRUDÈNCIA.

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. (BOE [en línea], núm. 312, 28-12-2012, pàg. 88050 a 88063). <<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-15647> > [Consulta: 1 de Març de 2019]

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE [en línea], núm. 302, 18-12-2003, pàg. 44987 a 45065. < <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&tn=1&p=20180704> > [Consulta: 28 febrer 2018]

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE [en línea], núm. 288, 28-11-2014, pàg. 96939 a 97097. < <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328&tn=1&p=20181229> > [Consulta: 1 març 2018].

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE [en línea], núm. 227, 22-09-2015, pàg. 83633 a 83704). <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-10143 > [Consulta:05 de març de 2018]

Llei 12/2004, de 27 de desembre, de mesures financeres. (DOGC [en línea], núm. 4292, 31-12-2004,pàg.27056).<https://dogc.gencat.cat/es/pdogc_canals_interns/pdogc_resultats_fitxa/?action=fitxa&documentId=350306 >. [Consulta: 15 de febrer de 2019].

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (BOE [en línea], núm.61, 11-03-2004, pàg. 10951 a 11014) <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456&tn=1&p=20120331&acc=Elegir> > [Consulta: 1 de març de 2018].

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 a 26875) <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-4441>> [Consulta: 1 de març de 2018]

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 a 40265) <<https://www.boe.es/eli/es/o/2012/05/31/hap1182>> [Consulta: 3 març 2019]

Sentència del Tribunal Constitucional 140/1986, de 11 de novembre de 1986.

Sentència del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de juny de 2017.

Sentència del Tribunal Suprem 4230/2017, de 28 de noviembre de 2017.

Sentència del Tribunal Suprem 622/2018, de 28 de febrero de 2018.

6. PÀGINES WEB.

Agència Tributària (s.d). *Ejercicio 2017:Informe Anual de Recaudación Tributaria 2017*.

Recuperat el 6 de març de 2019 de

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2017/Ejercicio_2017.shtml

Wolters Kluwers.(s.d). *Principios constitucionales tributarios*. Recuperat el 7 de març de 2019 de

http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjc2MjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAwRUhCjUAAAA=WKE#I7

7. ALTRES

Díaz, M. O i Cotanda, J. M. R. (1993). *Tax Amnesty and Tax Offence: The degree of Effectiveness, Rentability and Equity in the Spanish Democracy (1978-1992.)*

Berlín:INTERNATIONAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (IIPF). Recuperat de <https://www.uv.es/olmedam/olmedayroig1993amnistia.pdf>

Duran Clarmunt, N. (2018). *Els procediments tributaris en cas de delictes contra la hisenda pública: algunes qüestions problemàtiques*. (Treball de Fi de Grau, Universitat de Girona,

Catalunya). Recuperat de <https://dugi-doc.udg.edu/bitstream/handle/10256/16095/duran-claramunt.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Gonechea Domínguez, M. (2017). *Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal*. (Tesis Doctoral, Universitat Internacional de Catalunya, Catalunya). Recuperat de <https://www.tdx.cat/handle/10803/572077#>

Núñez, F. (2012, març 30). Amnistía fiscal' para recaudar 2.500 millones de euros de dinero negro. *El Mundo*. Recuperat el 14 de març de 2019 de <https://www.elmundo.es/elmundo/2012/03/30/economia/1333113698.html>

Observatorio del delito fiscal (2006). *Primer Informe del Observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaria de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*.

Recuperat el 13 de març de 2019 de https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

Sérvulo González, J. (2018, juliol 17). Los expertos coinciden en que no es posible publicar ahora la lista de la amnistía fiscal. *El País*. Recuperat el 4 de març de 2018 de https://elpais.com/economia/2018/07/17/actualidad/1531822660_527470.html