



## 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

**Hugo López López**

Universidad Pública de Navarra  
[hugo.lopez@unavarra.es](mailto:hugo.lopez@unavarra.es)

**Róger Campione**

Universidad Pública de Navarra  
[roger@unavarra.es](mailto:roger@unavarra.es)

### Resumen

La llamada amnistía fiscal hace referencia al dispositivo legislativo que subsana comportamientos irregulares o ilícitos del contribuyente. En España es una cuestión de estricta actualidad, debido a la *declaración tributaria especial* introducida por el Real Decreto-ley 12/2012. Esta medida ha sido objeto de duras críticas, desde distintas perspectivas: moral, política o financiera. En este trabajo intentamos mostrar los defectos de orden técnico de la amnistía fiscal, las dudas de compatibilidad con determinados principios constitucionales y finalmente su falta de eficacia para alcanzar los objetivos pretendidos.

### Palabras clave

Amnistía fiscal, Real Decreto-ley 12/2012, declaración tributaria especial, gravamen especial, justicia tributaria, principios de igualdad y progresividad.

## The Tax Adjustment introduced by the Royal Decree-Law 12/2012: a Tax Amnesty contrary to Tax Justice and clearly ineffective

### Abstract

The so called Tax Amnesty refers to a legal device in order to remedy irregular or outlaw actions of taxpayers. It's a highly topical question in Spain because of the *Special Tax Return* introduced by Real Decreto-ley 12/2012. This measure has been criticized from a moral, politic and financial point of view. In this article we try to show the technical faults of the Tax Amnesty so as the problems of constitutional compatibility and, finally, its ineffectiveness to achieve the alleged aims.

### Keywords

Tax Amnesty, Real Decreto-ley 12/2012, Special Tax Return, Special Levy, Tax Justice, Principles of Equality and Progressive Taxation.

## 1. Introducción

En Liliput, el que pueda demostrar que durante setenta y tres lunas ha cumplido estrictamente la ley adquiere ciertos privilegios en forma de rentas que le otorgan el status jurídico de *snipall*, es decir, legal. El *snipall* encarna así una condición social que se sitúa en las antípodas de nuestro “delincuente” y que muestra una radical inversión desde el punto de vista de la política del Derecho: ante la conducta individual el ordenamiento jurídico liliputiense elige el premio para el que cumple la ley más que la penalización del que la quebranta. De hecho, Gulliver anota que los liliputienses no consideran una buena política que las leyes se sustenten únicamente en la punición y no en la recompensa. Es por esto que en sus tribunales la imagen de la justicia es distinta, pues en la mano izquierda tiene una espada, como la nuestra pero envainada, y en la mano derecha sujeta una bolsa de oro abierta para atestiguar que está más dispuesta al premio que al castigo. Bien es cierto que desde los tiempos de Gulliver la función promocional del Derecho no ha sido simple literatura fantástica y que en el Estado social de Derecho ha tenido un lugar, buena aceptación y cierta concreción; sin embargo, no se puede negar que su consideración –desde que Bobbio reavivara el debate en los años setenta (Bobbio, 1969)– ha experimentado igualmente un rápido declive (Pérez Lledó, 2000: 665) parejo tal vez a la progresiva crisis del propio Estado de bienestar.

El relato novelesco de Jonathan Swift bien puede servir de premisa para reflexionar sobre un problema, presente en los ordenamientos jurídicos reales, relacionado con uno de los ejes centrales de su existencia: la aportación económica del ciudadano a la caja común del Estado mediante el pago de los impuestos.

En España, en los momentos actuales es una cuestión de estricta actualidad la llamada amnistía fiscal. Con carácter general, se trata de un dispositivo legislativo que subsana comportamientos irregulares o ilícitos del contribuyente, condonando sanciones, recargos, intereses de demora e incluso la propia cuota tributaria *stricto sensu*. La connotación teleológica de esta medida sería, no sólo la de proporcionar unos ingresos fiscales ulteriores respecto a los que se pueden obtener mediante la vía ordinaria (Falsitta, 2003: 794) sino también la de permitir el “afloramiento” y repatriación de rentas y patrimonio, que pueda incorporarse en el proceso productivo coadyuvando al desarrollo económico del país y generando beneficios futuros susceptibles de ser gravados.

A primera vista, este perdón por el incumplimiento de la ley y la remisión de las deudas fiscales encarna un “anti-*snipall*”, una especie de vuelco funcional donde el premio se lo lleva el que certifica haber violado la ley durante un tiempo determinado; puesto que si decide acogerse a tal medida no se le aplicarán o se le reducirán las sanciones típicamente previstas en la ley general. Desde la óptica de la moral positiva semejante previsión normativa suscita reacciones negativas por la flagrante violación de los más elementales criterios de justicia, tanto el *suum cuique tribuere* (a cada quien lo suyo) como el *suum agere* (que cada cual haga lo que le corresponde). En efecto, a la aversión que produce el mismo concepto de tributo en ciertos sectores de la sociedad, ha de añadirse la sensación generalizada de expolio comparativo que padece el cumplidor de las obligaciones tributarias, ante la amnistía fiscal.

Habida cuenta de lo anterior, no debe sorprender la enorme discusión que ha suscitado en distintos sectores sociales la *declaración tributaria especial* introducida en el Ordenamiento tributario español a través de 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, publicado el pasado 31 de marzo en el Boletín Oficial del Estado.

La comúnmente denominada amnistía fiscal ha sido objeto de duras críticas, desde distintas perspectivas: moral, política o financiera; y en distintos foros. En esta aportación pretendemos circunscribir nuestro análisis a un ámbito esencialmente jurídico. Para ello consideramos oportuno exponer de manera sintética las características básicas de la medida adoptada, para poder ubicarla adecuadamente en nuestro sistema tributario y reflexionar posteriormente, sobre su adecuación técnica y constitucional.

Como tendremos ocasión de exponer a lo largo de las siguientes páginas, la *regularización tributaria* –irritante eufemismo con el que, como veremos, realmente se hace referencia a una condonación de la deuda tributaria a defraudadores fiscales- presenta defectos de orden técnico de tal envergadura y dudas en cuanto a su compatibilidad con determinados principios constitucionales, que evidencian la ineficacia cuasi absoluta de una medida cuya injusticia y desagrado no cuestionan, ni tan siquiera, aquellos que la han adoptado. Lo anterior no debe sorprender porque, en un modelo pensado para hacer efectivo el deber constitucional de todos de sostener los gastos públicos de conformidad con los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, la introducción de esta nueva medida supone un quebranto del mismo que al no articularse adecuadamente va a determinar, más allá de su evidente ineficacia en aras de la consecución de los fines recaudatorios, una merma considerable en la conciencia social tributaria y una desconfianza absoluta en los instrumentos desarrollados por el Estado para atajar una de las principales lacras que lastra la situación económica actual, el fraude fiscal.

## 2. Antecedentes y descripción de la actual medida adoptada por el Gobierno

No es la primera vez que en España se aprueban regularizaciones o amnistías fiscales análogas a la que es objeto de nuestro comentario. Concretamente, en los años 1977, 1984 y 1991 se aprobaron diversas medidas en las que, en ocasiones, se exoneraba, simplemente, de responsabilidades sancionadoras, del pago de recargos o de intereses de demora, y en otras, la *regularización* alcanzaba a la cuota tributaria correspondiente. Conviene tener presente desde el principio las diferencias esenciales que existen entre la exoneración o atemperación de responsabilidades sancionadoras o por otros conceptos que, en puridad, integran la deuda tributaria<sup>1</sup>, tales como recargos e intereses de demora, por un lado, y aquellos otros supuestos en que junto a los conceptos anteriores, la *regularización* prevé la condonación total o parcial de la cuota o cantidad a ingresar que resulta de la obligación tributaria principal. Sólo en estos últimos supuestos la *regularización* adquiere los caracteres propios de una verdadera amnistía fiscal, con consecuencias específicas en nuestro análisis jurídico.

En 1977, en el marco de una profunda reforma del sistema tributario inherente a la transformación política que alumbró el actual Estado constitucional, se aprobó la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal. Concretamente en el capítulo V, dedicado a la *regularización voluntaria de la situación fiscal*, se contemplaba la posibilidad de que los sujetos pasivos del entonces Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, regularizaran su situación tributaria por las rentas percibidas en el año 1976, mediante la

<sup>1</sup> Véase el art. 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



presentación de las oportunas declaraciones complementarias. En dicha regularización se renunciaba a la posibilidad de imponer sanciones, ni recargos de ningún tipo. En relación con la tributación de las personas jurídicas la medida era mucho más generosa, en tanto que permitía la regularización de balances, no sólo renunciando a la posibilidad de imponer sanciones o recargos, sino eximiendo también del pago de impuestos, gravámenes y, en general, de cualquier responsabilidad frente a la Administración. La exención prevista para las personas jurídicas se refería a todos los impuestos, directos e indirectos, cuyo ingreso en Hacienda fuera debido por la empresa que regularizase su balance.

La concesión de estos beneficios fiscales y sancionadores suponía, en definitiva, el reconocimiento implícito de la incapacidad de la Administración Tributaria para atajar las conductas fraudulentas por los cauces normativos ordinarios y con los medios de que disponía en aquel momento. Y en un contexto de profundas modificaciones del sistema tributario español, aquella regularización voluntaria o amnistía fiscal se configuraba como un instrumento orientado, fundamentalmente, a recabar información con trascendencia tributaria de extraordinaria importancia para el normal desarrollo futuro del modelo tributario que se iba a implantar.

Una vez instaurada la democracia en España, se aprobó la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. En dicha ley se adoptó una medida que permitía a los evasores de impuestos con rentas ocultas la adquisición de pagarés del Tesoro Público. Por las rentas “colocadas” en dichos activos no se exigirían impuestos, recargos o sanciones, aunque por los rendimientos obtenidos por estos activos especiales se aplicaba el tipo de retención en origen en el momento de su primera colocación del 45 por ciento, esto es, sobre la diferencia entre el importe obtenido en la colocación y el comprometido a reembolsar al vencimiento. Eso sí, se salvaguardaba el anonimato de los titulares de este tipo de deuda pública.

En las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se preveían sendas medidas de *canje de activos financieros y regularización de situaciones tributarias*, respectivamente.

La Disposición Adicional 13ª contenía una amnistía fiscal para un tipo de rentas muy concretas, a las que nos acabamos de referir. En particular, se permitía a los titulares de pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra, canjear sus activos financieros por activos de Deuda Pública Especial, con vencimiento a 6 años y un bajo rendimiento del 2 por ciento anual. Lo que se pretendía con esta medida era aflorar finalmente las rentas no declaradas invertidas en pagarés del Tesoro u otros títulos similares emitidos por los territorios forales, caracterizados por su opacidad, que servían como refugio al “dinero negro”. Estos activos se canjeaban por Deuda Pública Especial y se mantenía la confidencialidad de los datos de sus titulares respecto de la Administración Tributaria hasta la amortización o vencimiento del activo, que tenía lugar a los seis años. Pasado ese lapso temporal se conseguía *regularizar* estas rentas en un momento en el que cualquier responsabilidad tributaria o punitiva que pudiera descubrirse, ya habría prescrito. Asimismo, los activos por Deuda Pública Especial estaban exentos del Impuesto sobre el Patrimonio y los rendimientos que tales activos generasen tampoco quedaban sometidos a gravamen en los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, ni de Sociedades.

Finalmente, llegamos al actual Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, en el que se introducen dos medidas excepcionales de aplicación exclusiva para el año 2012, que prevén regímenes extraordinariamente beneficiosos para determinadas rentas.

### *Los gravámenes especiales*

Cuando una sociedad residente en territorio español es titular de las participaciones correspondientes a otras sociedades ubicadas en el extranjero se producen situaciones de doble imposición en la medida en que la sociedad extranjera, al obtener beneficios en el extranjero, queda sujeta al impuesto correspondiente en su país de residencia y cuando ese beneficio es repartido en forma de dividendos al titular de las participaciones residente en territorio español, se vuelve a producir el gravamen sobre esas mismas rentas que la sociedad residente en territorio español al tributar esta por el Impuesto sobre Sociedades español. Para corregir los referidos excesos de imposición la normativa fiscal articula diversos mecanismos. Entre ellos, el art. 20 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, articula un régimen por el que se declaran exentas de gravamen estas rentas y de ese modo, se evita la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

Mediante el referido régimen se declaran exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, siempre que se cumplan básicamente los siguientes tres requisitos: que se ostente un porcentaje de participación mínimo del 5 por ciento en la sociedad extranjera; que la entidad participada, obviamente, haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa; y que los beneficios que se reparten o en los que se participan procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Por razones igualmente obvias, la exención no resultará de aplicación cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. En estos casos, las rentas se integrarán en la base imponible de la sociedad española tributando al tipo de gravamen correspondiente –con carácter general el 30 por ciento–.

Tal y como se expone en la propia Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, se aprueba un gravamen especial sobre las rentas de fuente extranjera con el propósito confesado de permitir la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones, correspondientes a entidades que, pese a realizar actividades empresariales en el extranjero, se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales, de manera que esta circunstancia impide la aplicación del régimen de exención. En particular, mediante la introducción de una disposición adicional decimoquinta al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) se permite a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no integrar en la base imponible las rentas procedentes de paraísos fiscales que se devenguen en 2012, si optan por la sujeción de las mismas a un *gravamen especial* del 8 por ciento.



Es evidente que buena parte de las rentas ubicadas en paraísos fiscales o territorios no cooperativos, no procede del desarrollo de actividades empresariales. Por ese motivo, la norma que previó el Real Decreto-ley 12/2012 no iba a tener la eficacia atractiva que inicialmente pudo estimar el Gobierno porque, como se ha expuesto, para que resulte de aplicación este *gravamen especial* es requisito que la renta sea empresarial y la ausencia de este elemento merma su utilidad o eficacia recaudatoria.

Precisamente, en el momento de redactar estas líneas se acaba de aprobar el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad que, entre las diversas medidas que incorpora, ha aprobado un segundo *gravamen especial* sobre rentas de fuente extranjera similar al previsto en el Real Decreto-ley 12/2012. Este otro *gravamen especial*<sup>2</sup> afecta a un nuevo grupo de dividendos o beneficios obtenidos por la transmisión de participaciones. A saber, a aquellos en los que únicamente se cumpla el requisito de la participación mínima del 5 por ciento. Es decir, que también se exceptúa la necesidad de que los beneficios que se reparten o en los que se participa, procedan de la realización de actividades empresariales.

La norma que ahora acaba de aprobarse, no sólo prescinde del hecho de que las rentas repatriadas no hayan sido objeto de tributación en el territorio de baja o nula tributación, sino del origen mismo o procedencia de tales rentas y por tanto, de su licitud o ilicitud; admitiendo su repatriación a “un tipo de gravamen superior” (10 por ciento) al previsto en el repetido Real Decreto-ley 12/2012, como irónicamente se afirma en el apartado V del Preámbulo del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio.

Tenemos la amarga sensación de que el Gobierno pretende hacer creer que con el nuevo *gravamen especial* se está “penalizando” este tipo de rentas, al someterlas a una tributación del 10 por ciento, en lugar del 8 por ciento de que disfrutaban las rentas sometidas al primigenio *gravamen especial*; en lugar de reconocer sin ambages que, en realidad, está abriendo las puertas de par en par –si se nos permite esta expresión- a rentas de dudoso origen –por emplear un fino eufemismo- sin otro motivo que los beneficios financieros que espera obtener tras la repatriación de las mismas como consecuencia de su incorporación a la economía española, entre otros, el exiguo 10 por ciento correspondiente a este segundo *gravamen especial* que se acaba de aprobar.

Sorprendentemente la medida a que nos acabamos de referir no ha provocado una reacción crítica tan enconada como la que ha desatado la *regularización tributaria* que pasamos a describir a continuación. De hecho, podríamos afirmar que ha pasado casi inadvertida, quizá eclipsada por la *regularización tributaria* con la que se suele identificar la denominada amnistía fiscal. Sin embargo, no cabe duda de que el *gravamen especial* implica un tratamiento extraordinariamente ventajoso que permite repatriar rentas ubicadas en el extranjero concretamente en paraísos fiscales –caracterizados, no sólo por su bajo o nulo nivel de tributación sino, principalmente, por la opacidad y ausencia de cooperación en materia de intercambio de información- con una rebaja fiscal en el tipo de gravamen del 22 o del 20 por ciento. Dicho ahorro se determina por la diferencia entre el tipo de gravamen previsto con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades -30 por

<sup>2</sup> Que se regula en la nueva disposición adicional decimoséptima del TRLIS, relativa al gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español no incluidos en la disposición adicional decimoquinta de esta Ley.

ciento- al que tributarían normalmente estas rentas y el de los *gravámenes especiales* introducidos de manera transitoria -8 y 10 por ciento-.

### La “declaración tributaria especial”

En ocasiones, obligados tributarios que han obtenido rentas ocultadas a la Hacienda Pública y por tanto no declaradas, poseen un patrimonio –inmuebles, bonos, acciones, etc.- adquirido con dichas rentas. Aunque el origen de tales rentas no pueda ser determinado por la Administración tributaria, se trata, en definitiva, de rentas que no han sido declaradas por su perceptor. A dicha conclusión se puede llegar porque el patrimonio descubierto al obligado tributario –sea este persona física o jurídica- no se corresponde con el patrimonio que el sujeto tiene contabilizado, no guarda la debida relación con la renta que el obligado tributario viene declarando o simplemente, porque se han registrado deudas ficticias para justificar la adquisición de dicho patrimonio.

Desde un punto de vista estrictamente tributario, esto es, al margen de las consecuencias punitivas de tales acciones, tanto la normativa reguladora del IRPF como el TRLIS permiten a la Administración presumir, en estos casos, que el obligado tributario ha obtenido renta por un importe equivalente al valor del activo que no se corresponde con la renta declarada, que no se ha contabilizado total o parcialmente, o al importe de la deuda ficticia que se haya registrado para justificar la adquisición del activo. Por lo tanto, dicho importe se tiene en consideración a la hora de determinar la base imponible del sujeto –IRPF o IS- y tributa, según corresponda. En el caso del IRPF, la renta se integra en la parte general de la base imponible, a la que se aplica un tipo de gravamen progresivo que, por tanto, aumenta cuanto mayor sea el importe de la base; siendo 52 por ciento el tipo de gravamen máximo en los momentos actuales.<sup>3</sup> Si se tratara de un sujeto pasivo del IS la renta se integraría en la base imponible y tributaría al tipo de gravamen proporcional que corresponda aplicar a la entidad de que se trate; siendo 30 por ciento el tipo de gravamen que se aplica, con carácter general, en la actualidad.

Lo anterior es fundamental para comprender el alcance de la *declaración tributaria especial* introducida como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-ley 12/2012, cuya disposición adicional primera prevé que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, que con anterioridad a 31 de diciembre de 2010<sup>4</sup> sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, puedan presentar una *declaración tributaria especial* con el objeto de *regularizar su situación tributaria*. Para ello, dichas personas o entidades deberán presentar antes del 30 de noviembre de 2012 la correspondiente declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derecho “aflorados”, el porcentaje del 10 por ciento. Con la nueva norma, además de preverse una notable reducción del tipo de gravamen que de otro modo correspondería aplicar a estas rentas, se renuncia a la exigibilidad de sanciones, intereses o recargos, que pudieran corresponder.

<sup>3</sup> Dado que el tipo de gravamen del IRPF se ha incrementado recientemente, debe señalarse que si la renta fuera temporalmente imputada a ejercicios anteriores el tipo de gravamen máximo sería inferior (43 por ciento).

<sup>4</sup> Debe precisarse que la disposición adicional primera se refiere a bienes o derechos de titularidad del sujeto con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición, que normalmente coincidirá con la fecha indicada en texto, aunque puede haber excepciones.



Expuestas en términos deliberadamente sintéticos las características principales de la actual regularización, consideramos oportuno analizar, en primer lugar, si realmente nos encontramos ante una *regularización tributaria* como se desprende de la literalidad de la norma o por el contrario, se trata de un simple eufemismo con el que eludir referirse a lo que, en realidad, constituye una *amnistía fiscal*.

### 3. ¿Regularización tributaria voluntaria?

El incumplimiento por parte de un sujeto de sus obligaciones tributarias en el plazo establecido acarrea una serie de consecuencias que, como es sabido, van más allá de la mera exigibilidad del importe correspondiente a la obligación incumplida. En este sentido, el retraso puede comportar el devengo de intereses de demora, recargos y además, si la conducta es típica, antijurídica y culpable, puede acarrear la imposición de sanciones e incluso consecuencias penales, si la cuantía defraudada supera la cantidad de 120.000 euros y se aprecia dolo en la conducta del sujeto.

En el *iter* procedimental de exacción de los impuestos diseñado por el legislador no parece existir solución de continuidad entre el periodo voluntario de pago y el periodo ejecutivo; lo cual parece dar a entender que, una vez concluido el plazo previsto por el legislador para el pago voluntario del tributo, será la Administración quien, de manera coactiva, se encargará de la exacción correspondiente. Sin embargo, lo anterior mal se aviene con el modelo generalizado de autoliquidación o declaración-liquidación propio de nuestro sistema tributario –y en general, en los sistemas tributarios comparados-. En efecto, en un modelo en el que es el propio obligado tributario quien viene obligado a cuantificar la deuda tributaria e ingresarla en la Hacienda Pública, difícilmente podrá ejecutarse aquella deuda que no haya sido autoliquidada por el sujeto en el plazo previsto para ello; puesto que para proceder a su ejecución es necesario haberla cuantificado previamente.

Precisamente, con el propósito de incentivar declaraciones extemporáneas en el periodo que media entre la finalización del periodo voluntario y el inicio de las actuaciones administrativas tendentes a la cuantificación y exacción de la deuda tributaria, así como para tener en cuenta desde un punto de vista punitivo el arrepentimiento que supone cumplir las obligaciones tributarias fuera de plazo de manera voluntaria, nuestro Ordenamiento contempla mecanismos bien precisos que se encuentran enraizados en todos los sistemas tributarios modernos.

Concretamente, el art. 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) articula la denominada regularización voluntaria por presentación extemporánea de autoliquidaciones o declaraciones, sin que medie requerimiento previo. Dicho régimen permite al sujeto regularizar su situación siempre que no medie requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria, conviene insistir, exigiéndole además de la cuota correspondiente, alguno de los recargos allí previstos<sup>5</sup> y cuando la regularización se efectúa con un retraso superior a doce meses, también se exigirán intereses de demora. Habida cuenta de que se trata de un mero retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de que estas son regularizadas de manera voluntaria por el propio obligado tributario en las

<sup>5</sup> Del 5, 10 ó 15 por ciento si la regularización se produce en los 3, 6, 12 primeros meses, respectivamente y el 20 por cien si se lleva a cabo con posterioridad a los 12 primeros meses.

condiciones expuestas, no procede exigir las sanciones que eventualmente pudieran corresponder por el incumplimiento, tal y como señala el art. 179.3 LGT.<sup>6</sup>

En el plano estrictamente penal, el art. 305.4 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante CP) declara exento de responsabilidad penal, el que regularice su situación tributaria antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de 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 cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción, realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Este precepto se circunscribe al ámbito estrictamente penal, de manera que la regularización en él prevista no impide la exacción de la deuda tributaria, incluyendo los intereses de demora y recargos que, en su caso, pudiera corresponder.

A partir de lo anterior, es fácil comprender que con la novedosa *declaración tributaria especial* no se prevé simplemente una *regularización* de la situación tributaria del sujeto defraudador. Para ello, nuestro sistema tributario ya contempla los mecanismos adecuados y habría bastado, simplemente, con aplicarlos o, en su caso, modificar aquellos aspectos que se considerase oportuno<sup>7</sup>. Por el contrario, bajo esta denominación se enmascara nominalmente una auténtica amnistía fiscal, que se aleja en términos absolutos de los instrumentos preexistentes, para adentrarse en los mecanismos de condonación o perdón de la deuda tributaria a aquellos defraudadores fiscales que decidan acogerse a ella. Como ha sido advertido tempranamente desde ciertos sectores próximos a la inspección de tributos, si se examina detenidamente el contenido de la conducta referida en la *declaración tributaria especial* no coincide, ni en el fondo, ni en la forma, con la que realiza el obligado tributario que voluntariamente presenta una declaración extemporánea de la que resulta una cuota tributaria a ingresar y ello con independencia de que en ambos casos se emplee el verbo regularizar (Iglesias Capellas, 2012: 18-20). No sólo por el hecho de que la *declaración tributaria especial* comporta una condonación parcial muy generosa de la deuda tributaria a sujetos que han defraudado las cuotas correspondientes a los impuestos sobre la renta, sino también porque la declaración extemporánea sin requerimiento previo implica el reconocimiento de una deuda tributaria y obliga al sujeto a la perfecta identificación expresa del período impositivo de liquidación al que se refiere la declaración y los datos relativos a dicho período, a diferencia de lo que sucede respecto de la *declaración tributaria especial*.

<sup>6</sup> A cuyo tenor: "Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas."

<sup>7</sup> Por ejemplo, la Comunidad Foral de Navarra, mediante la Ley Foral 10/2012, de 15 de junio, por la que se introducen diversas medidas tributarias dirigidas a incrementar los ingresos públicos, ha establecido una reducción del 90 por ciento y del 20 por ciento, del importe correspondiente a los recargos e intereses de demora, en los supuestos de presentación extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones, efectuadas antes del 31 de diciembre de 2012. Esta medida, también transitoria, no puede ser considerada una amnistía fiscal, a diferencia de la adoptada por el Estado, por cuanto no exime del pago de la cuota correspondiente, sino que simplemente atempera los recargos e intereses que, con carácter general, se vienen previendo para las regularizaciones voluntarias.



Conviene advertir las diferencias fundamentales que existen entre una *regularización tributaria* voluntaria y la medida que acaba de ser aprobada. No sólo por un prurito de rigor técnico y por la importancia de llamar a las cosas por su nombre, sino fundamentalmente porque de ello se derivan importantes consecuencias jurídicas que, a nuestro modo de ver, van a mermar considerablemente las pretensiones recaudatorias de esta novedosa amnistía fiscal.

En efecto, tal y como se ha hecho público en los medios, esta medida está destinada principalmente a las grandes fortunas y con ella se ha estimado, de manera extraordinariamente optimista, que se declararían 250.000 millones de euros, obteniéndose, por tanto, una recaudación que ascendería a los 2.500 millones de euros. Por lo tanto, parece claro que la medida va a afectar a sujetos cuyos incumplimientos fiscales –por defraudaciones superiores a 120.000 euros- les situarían en el ámbito de las responsabilidades penales. Pues bien, la *regularización tributaria* que exonera de responsabilidades penales está perfectamente regulada en el art. 305.4 del CP, en los términos ya expuestos. Precisamente por ello, el interrogante que surge inmediatamente es el siguiente ¿Cabe entender que la *declaración tributaria especial* determina una *regularización tributaria* con consecuencias en el ámbito penal? Considerando las importantes diferencias existentes entre la *declaración tributaria especial* y la *presentación extemporánea* de declaraciones o autoliquidaciones, es fácil advertir las dificultades de orden técnico que podrían llegar a surgir a la hora de eximir de responsabilidad penal a aquellos sujetos que se acojan a la amnistía fiscal,<sup>8</sup> lo cual supondría una evidente reticencia por parte de los defraudadores a la *regularización* de su situación tributaria; puesto que, la amenaza de eventuales consecuencias penales tras la regularización no compensaría el considerable ahorro fiscal otorgado por la amnistía.

Por lo anterior, la regulación de la amnistía fiscal da un paso más allá y pretende resolver la situación de inseguridad jurídica que se acaba de exponer con un nuevo y sorprendente apartado 2 en el art. 180 de la LGT, introducido por el Real Decreto-ley 12/2012, a cuyo tenor *si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública [...]*.

Sin embargo, el precepto que se acaba de transmitir no termina de resolver el interrogante que nos planteábamos. Por un lado, porque resulta cuanto menos discutible que de la interpretación de dicho precepto pueda colegirse que la declaración del patrimonio que ha sido adquirido con rentas no declaradas y el pago del 10 por ciento de dicho importe, comporte el *completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria*, exigido por la normativa. Entre otros motivos, porque el hecho de que el sujeto que se acoge a la declaración tributaria especial no declara las rentas que ha obtenido y ocultado a la administración, ni tampoco su origen y, por tanto, cabría sostener que en dicha declaración no se produce un reconocimiento completo del hecho imponible. Del mismo modo, Iglesias Capellas sostiene que

<sup>8</sup> Iglesias Capellas (2012: 20-22). El autor llega a afirmar que “resulta muy arriesgado concluir que con la mera presentación de la declaración especial indicando el valor de los elementos patrimoniales supuestamente adquiridos con las rentas no declaradas, e ingresando la cantidad resultante de aplicar el porcentaje fijado en la disposición adicional primera, se efectúe una regularización completa de la situación tributaria del contribuyente en los términos en que dicho comportamiento posdelictivo viene definido (sic) en el artículo 305.4 del Código Penal”.

tampoco es posible afirmar en estos casos que se haya ingresado la deuda tributaria, en sentido estricto.

De la exposición de motivos se desprende que la intención del Gobierno es *favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela*. Sin embargo, la referida modificación operada en la Ley General Tributaria, lejos de dar una adecuada solución al principal interrogante, plantea otro problema de mayor envergadura aún, que va a dificultar su aplicación de la norma, incluso si se llegase a considerar que la amnistía fiscal es un mecanismo apto para regularizar la situación tributaria y eximir de responsabilidad penal al sujeto que se acoja a la misma. En efecto, en la elaboración de la nueva normativa se han perdido de vista las exigencias de orden constitucional –a las que después nos volveremos a referir con mayor detenimiento– entre las cuales nos interesa traer a colación en estos momentos las limitaciones existentes a la hora de extender mediante un Decreto Ley, nada menos que la regularización prevista en el art. 305.4 del CP (*regularización de las deudas defraudadas*) al supuesto de *regularización mediante declaración especial*. Como ya ha sido advertido por la doctrina (Pérez Royo, 2012: 12) nos encontramos ante una norma de alcance penal, de exoneración de responsabilidad criminal. Lo cual plantea el primer problema jurídico de la regularización mediante declaración especial: que la regulación se establece mediante Decreto Ley, obviando el requisito de la Ley Orgánica, propio de la reserva de ley del art. 25 de la Constitución. Lo anterior bien puede dar al traste con la amnistía prevista, precisamente por ese motivo, el Gobierno se ha visto obligado a reaccionar y por ello ha puesto en circulación en los medios la elaboración de un anteproyecto de Ley Orgánica por la que se pretende modificar el Código Penal en lo que afecta a los delitos de naturaleza fiscal (véase al respecto, el comentario crítico de Pérez Royo, 2012: 17-18).

Los problemas que plantea el nuevo art. 180.2 de la LGT no acaban aquí. En efecto, al atribuir dicho precepto a la Administración tributaria la valoración de los efectos penales de la regularización efectuada por el sujeto pasivo, a nuestro juicio, la nueva norma muta la atribución de competencias para el ejercicio del *ius puniendi* en materia penal que, de ordinario, corresponden al juez; dejando un amplio margen de discrecionalidad a la actuación administrativa a la hora de decidir el inicio del proceso penal, que corresponde en exclusiva al Ministerio Fiscal en su condición de acusador público. Convenimos con aquella doctrina que ha considerado excesiva la dicción del precepto, al limitar la acción penal al hecho de que la Administración tributaria *estime* que el obligado tributario ha regularizado su situación. En efecto, lo relevante según el art. 305.4 del CP no es la decisión de la Administración Tributaria (no existe prejudicialidad administrativa) sino la efectiva *regularización* de las deudas defraudadas (Pérez Royo, 2012: 13; Herrera Molina, 2012: 26). Para el profesor Pérez Royo, se trata de asegurar, en definitiva, que los expedientes no salgan del ámbito de la Agencia Tributaria, de que no sean conocidos ni por la Autoridad judicial ni por el Ministerio fiscal; lo cual provoca un serio conflicto con la obligación de denuncia que establece el art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, para aquellos que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público ¿Cabría hablar de prevaricación por el incumplimiento de este deber?



Por lo tanto, podemos convenir que tanto el empleo de un instrumento normativo inidóneo para regular un aspecto que trasciende de lo tributario para regular una cuestión de carácter esencialmente penal, como la atribución a la Administración de competencias que corresponde al juez penal y al Ministerio Fiscal son sólo algunos de los múltiples defectos de orden técnico que comprometen seriamente la efectividad de la medida propuesta por el Gobierno para paliar los problemas de déficit que acusa la economía española en los momentos actuales.

Por añadir otro aspectos controvertidos de esta novedosa normativa y sin ánimo de ser exhaustivos, incluso si se admitiera la efectividad de esta *regularización* para neutralizar las consecuencias penales de la ocultación de rentas a la Administración tributaria, ha de tenerse en cuenta que sólo afectaría a la imposición directa sobre la renta (IRPF, IS e IRNR) y no a otros impuestos directos, como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los impuestos indirectos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni tampoco a otros componentes de la deuda tributaria, como los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados) relacionados con dichas rentas que pudieran haberse devengado con carácter previo a la regularización. Dicho con otras palabras, esta *regularización* fiscal afecta a la imposición directa correspondiente a las rentas que se ocultaron. Sin embargo, si las rentas fueron empleadas para adquirir un patrimonio y como consecuencia de dicha operación tuvo lugar el nacimiento del deber de contribuir por otros tributos o si, cuando se obtuvieron tales rentas, nacieron otras obligaciones accesorias a la principal, tales como la de realizar pagos a cuenta, la regularización no alcanzará estas otras obligaciones tributarias y por tanto, nada parece impedir la exacción de las deudas correspondientes a estas otras obligaciones tributarias, así como los intereses y las sanciones que, eventualmente, pudiera corresponder. Dicho con otras palabras, la adquisición compra de inmueble con las rentas afloradas puede haber dado lugar al nacimiento de obligaciones tributarias por el IVA. Del mismo modo, la tenencia de dicho patrimonio inmobiliario podría comportar obligaciones por el concepto tributario Impuesto sobre el Patrimonio y así sucesivamente. Pues bien, la amnistía fiscal prevista por el Gobierno no afecta a esas otras figuras impositivas (en el caso del IVA tampoco podría hacerlo dadas las limitaciones procedentes del Derecho Comunitario).

Lo anterior supone, en definitiva, un nuevo desincentivo a los defraudadores que quieran acogerse a la condonación parcial que proporciona la amnistía fiscal y por ende, un motivo añadido para desconfiar del optimismo recaudatorio con que fue presentada esta medida por el Gobierno.

Estas son las consecuencias evidentes que conlleva la inserción de una medida en un sistema que se rige por unos principios exactamente contrarios a la misma. Por ese motivo, nos encontramos ante un escenario anómalo que está provocando situaciones ciertamente sorprendentes, con constantes rectificaciones (véase, Pérez Royo, 2012). Y es que, más allá de otros defectos de orden técnico a los que no aludimos para no extendernos en demasía, la medida que otorga una amnistía a defraudadores fiscales colisiona frontalmente desde un punto de vista teleológico con todo el conjunto normativo que regula la exacción de los tributos y la reacción frente a los incumplidores. No haber ponderado adecuadamente la conveniencia de esta medida y haberla adoptado sin el rigor técnico que requiere su elaboración está provocando situaciones de inseguridad jurídica que desincentivan a los defraudadores corregir su comportamiento. Para intentar (que no conseguir) paliar dicho desincentivo, que va a dar al traste con las expectativas recaudatorias,

el Gobierno se está viendo obligado a efectuar continuas modificaciones<sup>9</sup> y aclaraciones de la normativa<sup>10</sup> para tratar de despejar, con escasa fortuna, algunos de los interrogantes que suscita y de ese modo, confortar a los defraudadores ofreciéndoles la seguridad jurídica necesaria. Lo cual comienza a provocar, cuanto menos, estupor.

#### 4. Problemas de compatibilidad de la *amnistía fiscal* con las exigencias constitucionales

Los principios constitucionales son el elemento básico del Ordenamiento financiero y sobre ellos se asienta nuestro sistema tributario. Su valor normativo y vinculante para los poderes públicos constituye una de las grandes conquistas del actual Estado de Derecho. Por lo que ahora interesa, el valor esencial que tienen los principios constitucionales en la configuración y desarrollo de nuestras figuras impositivas se explicita en el art. 31.1 de la Constitución Española (en adelante CE) al señalar que: *todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*. Este precepto sintetiza los tradicionales principios de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad, esencia del ideal de justicia tributaria, que deben inspirar todo acto normativo que se proyecte sobre la materia tributaria y por ende, sobre la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012.

Por otro lado, el cauce normativo empleado para la aprobación de la amnistía fiscal objeto de nuestro comentario ha sido el Real Decreto-ley que, como es sabido, es un acto normativo con fuerza de Ley emanado del Gobierno y sometido a los límites constitucionales bien precisos derivados del art. 86 de la CE.

A continuación nos proponemos esbozar algunas ideas en torno a las dudas de constitucionalidad que la normativa objeto de análisis nos suscita. Comenzando con los problemas de carácter formal derivados del empleo de un Decreto Ley en la regulación de la amnistía fiscal, para continuar después con los aspectos materiales derivados de la difícil compatibilidad de esta medida con los principios inspiradores de la justicia tributaria.

##### *El vehículo normativo empleado y los límites impuestos por el art. 86 de la CE*

Dispone el art. 86 de la CE, en su apartado primero, que *en caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-Leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos y*

<sup>9</sup> Buen ejemplo de ello es el Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, cuya disposición final tercera modifica el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, para aclarar, entre otros aspectos, facilitar la *regularización* de aquellos supuestos en los que el patrimonio que se pretende aflorar está a nombre de un "instrumento" jurídico. Algo que, tratándose de rentas ocultadas a la Hacienda Pública suele suceder con cierta frecuencia...

<sup>10</sup> Véase el Informe sobre Diversas Cuestiones Relativas al Procedimiento de Regularización Derivado de la Presentación de la Declaración Tributaria Especial, evacuado por la Dirección General de Tributos. Disponible en línea: [http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe\\_Regularizacion\\_Declaracion\\_Tributaria\\_Especial.pdf](http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe_Regularizacion_Declaracion_Tributaria_Especial.pdf). Revisado el 20 de agosto de 2012. Incluso la sorprendente Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo por la que no sólo se aprueba el modelo 750, sino que se desarrolla la disposición a la propia disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, que posiblemente esté incurriendo en un exceso de reglamento.



*libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al derecho electoral.*

En relación con el presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad, el Tribunal Constitucional ha venido afirmando, con carácter general, que no puede entenderse de manera restrictiva, sino que hay un cierto margen de apreciación del Gobierno que le permite discernir con gran flexibilidad la concurrencia o no de tales circunstancias (sirva como ejemplo la STC 182/1997, de 28 de octubre que aceptó la constitucionalidad de un Real Decreto-Ley en el que se modificaba, precisamente, el IRPF). Asimismo, es doctrina del máximo intérprete de nuestra constitución que el control de constitucionalidad de este requisito no alcanza el examen o análisis en torno a la idoneidad de la medida adoptada por el Gobierno para resolver la coyuntura que apremia la regulación.

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

Habida cuenta de la flexibilidad con que debe apreciarse el presupuesto habilitante según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, no encontramos excesivas dificultades para poder afirmar que concurren los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad que el artículo 86 de la Constitución Española exige para el empleo de la utilización de la figura normativa del real decreto-ley.

Mayores dudas suscita, sin duda, el respeto al contenido material al que debe limitarse el Decreto-Ley en materia tributaria. Tal y como dispone el art. 86.1 de la CE, los Decretos-Leyes no podrán afectar al ordenamiento de los derechos y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I. A la hora de delimitar el ámbito material o los concretos aspectos tributarios excluidos de regulación por Decreto-Ley se aprecia una evolución clara en la doctrina constitucional. Inicialmente, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional identificaba el ámbito reservado a la ley con el ámbito prohibido a la regulación en materia tributaria mediante Decreto-Ley (véase al respecto las SSTC 6/1983, 111/1983 y 60/1986). Sin embargo, es indudable que el Decreto-Ley tiene rango normativo de Ley. Por lo tanto, la anterior identificación resultaba un tanto incongruente. Lo que motivó que la postura defendida por un sector de la doctrina (Pérez Royo, 1985; Palao Taboada, 1982) fuera acogida posteriormente por el Tribunal Constitucional que, modificando su anterior línea jurisprudencial, vino a identificar las materias excluidas de regulación por Decreto-Ley con aquellas que *afectarán* a los derechos y libertades de los ciudadanos comprendidos en el Título I y en particular, al *deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, comprendido en el art. 31.1 del Texto constitucional (el punto de inflexión en la línea jurisprudencial lo marcó la STC 182/1997, cuya doctrina se mantuvo en sentencias posteriores como las SSTC 108/2004 y 182/2005).

No es posible determinar en abstracto y *a priori*, qué medidas *afectan* –en el sentido constitucional del término- al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, el propio Tribunal Constitucional proporciona algunos parámetros de análisis que permiten determinar, caso por caso, la extralimitación o no del Decreto-Ley. Es evidente que no poder afectar al deber de contribuir no puede ser interpretado de manera extrema, de modo que reduzca a la nada las posibilidades de regulación por Decreto-Ley en materia tributaria. Del mismo modo, tampoco tiene sentido que sólo se impida su utilización para regular el régimen

general de deber de contribuir; lo cual supondría vaciar de contenido el límite constitucional. En palabras del máximo intérprete de nuestra Constitución, *vulnerará el art. 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario* (entre otras, SSTC 182/1997 y 108/2004). En este sentido, a la hora de delimitar dicha intensidad cuantitativa y cualitativa, *será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa– y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate* (SSTC 182/1997 y 108/2004, entre otras).

En su STC 182/1997, recaída en relación con un Decreto-Ley que modificaba, entre otros aspectos, la escala de gravamen en el IRPF y los porcentajes de retención, el Tribunal Constitucional afirmaba que se trata de una figura central de la imposición directa y una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario, primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE. Pues bien, la amnistía fiscal prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 no solo incide en el IRPF, sino en la totalidad de las figuras impositivas sobre la renta del sistema tributario estatal, pues la declaración tributaria especial se extiende también al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

En cuanto al elemento que se ve afectado por la normativa, si bien es cierto que en la STC 182/1997, se afectaba con carácter general, esto es, para todos los contribuyentes, a la escala de gravamen del IRPF y que la amnistía fiscal sólo afecta a un número limitado de contribuyentes, en el análisis cuantitativo y cualitativo no debe perderse de vista que, además de verse afectados los sujetos pasivos de otros impuestos sobre la renta, la modificación que supone rebajar el tipo de gravamen a un 10 por ciento es muy superior a la efectuada en ocasiones anteriores en que el Tribunal Constitucional declaró su inconstitucionalidad.

Asimismo, en el control de constitucionalidad de esta norma debe tenerse en consideración dos aspectos que nos parecen de la máxima trascendencia a los que nos referimos a continuación.

Por un lado, tal y como hemos advertido, el IRPF es el impuesto sobre el que se hace recaer la exigencia constitucional de un sistema tributario basado en el principio de progresividad. En efecto, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional el principio de progresividad no exige la progresividad de todas y cada una de las figuras tributarias individualmente consideradas, sino respecto del sistema en su conjunto. La necesidad de progresividad se predica de manera global respecto del sistema y por tanto, no impide la existencia de tributos proporcionales (STC 27/1981). En este sentido, el IRPF desarrolla una función nuclear para poder afirmar que en nuestro sistema tributario la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos aumenta en proporción superior al incremento de la riqueza. En efecto, entre los otros elementos del tributo, la escala de gravamen progresiva del IRPF determina que aquellos que más rentas tienen asumen mayores cargas contributivas y en ello descansa la esencia de la progresividad de nuestro sistema. Por ese motivo, conviene destacar que la amnistía fiscal dinamita el referido principio de progresividad al reducir dramáticamente la carga tributaria mediante la



imposición de un tipo de gravamen proporcional que no tiene en cuenta el volumen de riqueza del obligado tributario.

Por otro lado, la medida tiene un carácter transitorio (31 de noviembre de 2012). Sin embargo, ello no puede llevar al error de considerar que sólo se está afectando a un ejercicio o periodo impositivo. En efecto, si se examina detenidamente la amnistía permite *regularizar* las rentas obtenidas y no declaradas en los cuatro últimos ejercicios (el plazo de prescripción de la obligación tributaria). Además, muchos obligados tributarios tendrán un claro interés en regularizar las rentas procedentes del “quinto” año para evitar consecuencias penales, dado que el delito por defraudación tributaria, a diferencia de la obligación tributaria, prescribe a los cinco años. Más aún, incluso en aquellos casos en los que los sujetos hubieran obtenido las rentas ocultadas en un periodo prescrito, es posible que no se pueda demostrar que el patrimonio descubierto procede de rentas obtenidas en periodos ya prescritos. Ante este tipo de situaciones la normativa tributaria reacciona sometiendo dichas rentas a gravamen. Pues bien, para evitar tales efectos, estos sujetos *regularizarán* rentas procedentes de ejercicios muy lejanos en el tiempo. Con ello queremos destacar que, aunque la medida tiene una clara vocación transitoria surtiendo efectos durante varios meses del ejercicio 2012, en realidad se proyecta sobre hechos imponibles o rentas obtenidas a lo largo de muchos años.

A partir de todo lo que se acaba de exponer, consideramos que la amnistía fiscal objeto de nuestro trabajo *afecta* al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el sentido constitucional del término, coherentemente con la doctrina emanada de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y un adecuado análisis de la medida adoptada por el Gobierno.

Para concluir este apartado conviene señalar que el Real Decreto-ley se ha incorporado a nuestro Ordenamiento mediante su convalidación por el Congreso,<sup>11</sup> rechazándose su conversión en Ley. Como es sabido, los efectos jurídicos que se derivan de los trámites previstos en los apartados 2 y 3 del art. 86 de la CE son radicalmente distintos. La mera convalidación del Decreto-ley no cambia su naturaleza jurídica (SSTC 29/1982 y 6/1983) por lo que, pese al pronunciamiento favorable del Congreso, el Decreto-ley puede ser impugnado y declarado inconstitucional. No en vano, con fecha 15 de junio de 2012, cincuenta diputados han presentado recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012. Más allá de la ulterior resolución del Tribunal Constitucional, la mera interposición del recurso, además de confirmar las dudas de constitucionalidad que presenta la medida adoptada por el Gobierno, va a suponer un nuevo desincentivo para aquellos defraudadores que eventualmente se planteen emplear este novedoso cauce normativo para la *regularización* de su situación tributaria.

#### *La amnistía fiscal y los límites impuestos por los arts. 14 y 31.1 de la CE*

Por lo expuesto hasta ahora es posible afirmar que la amnistía fiscal afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad y generalidad.

<sup>11</sup> Resolución de 12 de abril de 2012, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación 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. Boletín Oficial del Estado, núm. 94 de 19 de abril de 2012, páginas 30707 a 30707.

A las exigencias derivadas del principio de progresividad ya nos hemos referido en el apartado anterior. En cuanto a la generalidad, es evidente que se ve afectada por una medida que otorga una condonación parcial de la deuda tributaria, de los intereses de demora, recargos y sanciones, a un conjunto de sujetos perfectamente delimitado por la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012. Semejante privilegio pone en duda el cumplimiento del mando constitucional del deber de *todos* a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Del mismo modo, al situarse los sujetos pasivos afectados por dicha norma en una situación análoga a la de otros obligados tributarios (los cumplidores con sus obligaciones tributarias y aquellos otros que hubieran regularizado según lo previsto en el art. 27 de la LGT, al que antes nos hemos referido) y dispensar el ordenamiento tributario consecuencias jurídicas radicalmente distintas en cada caso, es evidente que se está afectando a la igualdad y al deber de contribuir de conformidad con la capacidad económica, dado que situaciones económicamente iguales son tratadas de manera radicalmente distinta por la normativa tributaria. En efecto, la medida en cuestión provoca que sujetos pasivos que manifiestan una capacidad económica inferior a la de aquellos que se acojan a la amnistía, soporten una mayor carga tributaria.

Esta cuestión se ha planteado repetidamente en el ordenamiento italiano, dada la histórica tendencia de sus gobernantes a utilizar el coacervo de las amnistías fiscales en la gestión de las políticas tributarias. Bien es cierto que la utilización de la *Tax Amnesty* está bastante extendida, no representa una prerrogativa solo italiana y a ella han recurrido en distintas ocasiones Estados afectados por un importante déficit de la balanza de pagos. Sin embargo, es igualmente innegable que la frecuencia con la que se han adoptado este tipo de medidas en Italia es mucho mayor, hasta el punto de que se puede afirmar que la condonación (*condono fiscale*) es la regla y no la excepción<sup>12</sup>. Además, en los demás países, es muy raro registrar la existencia del llamado *condono tombale*, la condonación total que subsana íntegramente y en vía definitiva la posición del contribuyente ante la hacienda pública (Corte dei Conti, 2008: 13). Desde el Real Decreto 367 de 11 de noviembre de 1900 con el que se condonaban las sanciones pecuniarias hasta la más reciente regularización de capitales de 2009 (*scudo fiscale*) ha habido alrededor de 60 condonaciones fiscales. Entre 1973 y 1994, prácticamente no ha habido año sin alguna medida de clemencia derogatoria de la disciplina ordinaria (Antonini, 1996: 232) y, por ejemplo, tan solo en el bienio 2003/2004 se han registrado en las medidas de condonación hasta trece tipologías de condonación (Corte dei Conti, 2008: 32).

Los problemas de compatibilidad con los principios constitucionales del ordenamiento italiano también han tenido que ver con este variado catálogo legislativo, en el que se pueden diferenciar las condonaciones en sentido estricto, que conllevan la extinción de las sanciones tributarias o de otros efectos no penales de la violación, de las llamadas condonaciones impropias o impuras, es decir, medidas legales que contemplan la posibilidad de una “declaración facilitada” (*definizione agevolata*) que afectan a la cantidad imponible y, por tanto, a la deuda tributaria (Picciaredda, 1988: 1). Se debería distinguir, por tanto, una condonación auténtica, que incide en las sanciones pero no en los tributos y cuyo fin es la clemencia, de una resolución ventajosa que, en cambio, incide en los tributos y, por

<sup>12</sup> La abogada general de la Unión Europea ante el Tribunal de Justicia Europeo, al solicitar que la Corte rechazara la amnistía del IVA promulgada en 2003, ha mantenido que en el Estado italiano las amnistías fiscales son tan normales que la perspectiva de amnistías futuras se ha convertido en un factor que incide en el escaso cumplimiento de las obligaciones tributarias (Conclusiones del Abogado General UE Sharpston, Causa C-132/06, Comisión Europea vs. Italia, 25 de octubre de 2007).



tanto, plantearía problemas de constitucionalidad con respecto al principio de igualdad (art. 3) y de progresividad (art. 53) (Batistoni Ferrara, 2000: 250)<sup>13</sup>. En el caso de estas *condonaciones impuras*, aun considerando el principio de igualdad como simple razonabilidad (*ragionevolezza*), sería harto difícil justificar la existencia de un doble criterio de reparto del impuesto indultado, uno vigente para la totalidad de los sujetos pasivos y otro para un subconjunto compuesto por probables defraudadores de ley que no solo se librarían de la sanción sino que además se beneficiarían de una notable disminución del impuesto debido (Falsitta, 2009). El Tribunal Constitucional italiano (TCI) ha reconocido que la condonación fiscal constituye una forma atípica de definición de la relación tributaria que prescinde del análisis de los distintos componentes de la renta y resuelve tal relación mediante una definición *una tantum* e inmediata, con el objetivo de recuperar recursos financieros en vez de verificar el cumplimiento de la obligación fiscal (STCI 321/1995, FJ 5º). Sin embargo, precisamente en virtud de esa finalidad, ha mantenido reiteradamente que la disciplina en cuestión no lesiona el principio de igualdad pues con ella se persigue una deflación del contencioso y una recaudación rápida (TC, Autos 361/1992, 50/1993, 172/1993) y, como ya había afirmado con anterioridad, la disparidad de tratamiento entre las dos categorías de sujetos que la normativa crea (los contribuyentes que ya han cumplido con sus obligaciones y los que, en cambio, se acogen a la condonación) es razonable ya que tal diferencia es el presupuesto para la consecución de la finalidad buscada por el legislador (STCI, 33/1981, FJ 3º)<sup>14</sup>. Si se mantiene, como se ha hecho, que la condonación realiza una forma de tasación sustitutiva de la ordinaria y que opera una “justa ponderación de intereses entre Hacienda y los contribuyentes” (Basilavecchia, 1988) se está malinterpretando el significado ético-jurídico del concepto de justicia porque solo se toma en cuenta su dimensión distributiva, es decir, la relación de la comunidad con cada uno de sus miembros pero se soslaya la realización de la dimensión conmutativa de la justicia, la que regula las relaciones entre un individuo y otro, que sale incontestablemente perjudicada en casos como el tratado donde no queda margen de equidad si se compara la situación de unos (que se benefician de la amnistía) y otros (que han cumplido la ley y por esta razón no pueden acogerse a los beneficios).

Ahora bien, es evidente que no cualquier medida que afecte a los principios ha de considerarse inconstitucional. Es más, en ocasiones ello será necesario en aras de la prosecución de otros fines que también gozan de un respaldo constitucional. No en vano, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios que pudieran constituir una quiebra al deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se refiere a aquellos beneficios tributarios *injustificados* (SSTC 193/2004 y STC 10/2005). La utilización del tributo como instrumento de política económica ha sido plenamente reconocida por el Tribunal Constitucional (SSTC 37/1987, 197/1992, 186/1993, 134/1996 ó 179/2006). Inveterada doctrina de la que es fiel reflejo la STC 10/2005 cuando afirma que la exención tributaria, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia

<sup>13</sup> Para una reseña de las opiniones doctrinales acerca de los perfiles de inconstitucionalidad de las *amnistías impuras* vid. Falsitta, 2008: 328, nota 15, para quien el precepto vulnerado no es el art. 53, (véase en pág. 331).

<sup>14</sup> Esta tendencia ha llevado a sostener que el Tribunal Constitucional italiano siempre ha sido condescendiente con la *legislazione condonistica*, “plaga de la fiscalidad italiana”; a pesar de que casi toda la doctrina constitucionalista y tributarista la considera lesiva del principio de igualdad (Falsitta, 2009). Batistoni Ferrara matiza que el Tribunal Constitucional siempre ha encarado la cuestión de forma parcial debido al carácter incidental del sistema de justicia constitucional italiano en el que no se entiende quién podría tener interés para plantear el problema de fondo en un juicio pendiente (Batistoni Ferrara, 2000: 250).

tributaria, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica) quedando, en caso contrario, proscrita desde el punto de vista constitucional. En este sentido, no debe olvidarse que, según dispone el máximo intérprete de la Constitución, los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier *justificación razonable* y por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra (STC 134/1996). Del mismo modo, es doctrina jurisprudencial consolidada desde la STC 76/1990, que el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en *criterios objetivos y suficientemente razonables* de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados. Por tanto, no toda desigualdad de trato en la ley supone una violación del principio de igualdad (en este caso referido en el art. 14 CE) sino que dicha infracción sólo la produce aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de *justificación objetiva y razonable*.

Excede el propósito de este trabajo analizar de manera individualizada todos y cada uno de los principios enunciados al inicio de este epígrafe que, además, se encuentran estrechamente relacionados entre sí. Sin embargo, sí nos parece oportuno examinar, si quiera brevemente, los motivos esgrimidos para la concesión de la amnistía fiscal a ciertos defraudadores tributarios que, a nuestro juicio, no permiten justificar desde un punto de vista constitucional la quiebra que provoca del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

Dos son las razones que parecen haber llevado al Gobierno a adoptar la medida en cuestión. Una de carácter específico, tendente a favorecer que los obligados tributarios regularicen su situación tributaria. Y otra de carácter más genérico, orientada a la obtención de recursos para paliar el déficit público que justificó la aprobación del Decreto Ley.

En relación con el primero de los motivos esgrimidos para justificar esta medida, ya hemos advertido que en el Real Decreto 12/2012 *se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas*. A este respecto, ya hemos advertido en nuestro trabajo que la normativa tributaria regula desde antaño esta posibilidad. En efecto, el actual art. 27 de la LGT establece el régimen previsto para aquellos sujetos que decidan presentar de manera extemporánea sus autoliquidaciones o declaraciones, antes de ser requeridos por la administración tributaria. Por lo tanto, ya existen los mecanismos adecuados para el logro de semejante fin. Más allá de lo anterior, conviene no dejarse engañar por los términos empleados por la norma porque, como ya hemos advertido en nuestro trabajo, lo que la disposición adicional primera del Real Decreto-ley establece no es una *regularización* tributaria voluntaria que permite a los obligados tributarios ponerse al corriente de sus obligaciones correspondientes a situaciones pasadas, sino lisa y llanamente el perdón de buena parte de las deudas tributarias correspondientes a esas rentas, así como los intereses de demora, recargos y sanciones que pudieran corresponder. Habida cuenta de lo anterior, no parece que la razón esgrimida en el Real Decreto permita justificar de manera objetiva y razonable la afectación directa que la amnistía fiscal supone en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad y generalidad. En segundo lugar, en el propio Real Decreto también



se afirma la declaración tributaria especial para determinadas rentas; se establece *con el fin de reducir el déficit público*. Es evidente la situación crítica que atraviesa la economía española y que las medidas que permiten reducir el déficit público pasan por establecer una minoración en los gastos públicos o un aumento en los ingresos. Siendo extraordinariamente laxos en el control de constitucionalidad, podría llegar a afirmarse que, en su finalidad primigenia, la amnistía fiscal responde al interés general al que debe subordinarse toda la riqueza del país en sus distintas formas, sea cual fuere su titularidad, que reclama la propia Constitución; puesto que, en definitiva, esta medida pretende coadyuvar en la planificación de la actividad económica general orientada al equilibrio presupuestario, paradigma del modelo económico en la actualidad. Ahora bien, incluso si se considerase que la diferenciación resulta justificada en base a la finalidad perseguida por el Gobierno, debe advertirse inmediatamente que para que la medida resulte constitucionalmente lícita es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin; de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin perseguido por el Gobierno superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos. En esa difícil ponderación, marcada por un fuerte componente valorativo, debe tener en consideración, por un lado, la trascendental injerencia en las garantías constitucionales que supone la amnistía fiscal, en los términos que ya se han indicado y, por otro lado, la importancia de la medida adoptada en aras a la consecución del fin perseguido. En este sentido no debe perderse de vista que el déficit público con el que se cerró el presupuesto del ejercicio 2011 superaba los 91.300 millones de euros, que representan el 8,5 por ciento del Producto Interior Bruto. Cuando se aprobó el Real Decreto y, por tanto, se desconocían aún las enormes dificultades que iba a plantear la aplicación efectiva de la medida, se estimó una eventual recaudación de 2.500 millones de euros. A la vista de las más que optimistas previsiones del Gobierno y en un escenario ideal, consideramos que la norma objeto de análisis no guarda la oportuna proporcionalidad para salvaguardar las garantías constitucionales básicas.

## 5. Consideraciones finales

La finalidad perseguida con las amnistías fiscales –una recaudación rápida y eficaz– además de los problemas de orden técnico para su aplicación y de las fricciones con los principios esenciales que vertebran la exacción de los tributos, tampoco parece contar con el suficiente aval empírico. Así lo demuestran algunos estudios empíricos de la incidencia de la amnistía fiscal de 1991 que concluyen que la amnistía no tuvo ningún efecto sobre la recaudación tributaria, ni a corto ni a largo plazo (López Laborda y Rodrigo Saucó, 2001).

Un botón de muestra especialmente fecundo a estos efectos nos lo proporciona el caso italiano. La justificación de la condonación basada en una mayor recaudación y, por tanto, en un uso más eficiente de los recursos económicos, tampoco ha demostrado ser, tal y como se pretendía, un atajo contra el fraude fiscal<sup>15</sup>. Más bien, la lógica y el análisis económico de la experiencia italiana muestran que la reiteración de la condonación ha generado expectativas plausibles

<sup>15</sup> Como un instrumento eficaz en tal sentido lo entendía un ex viceministro de Economía y exponente de Forza Italia en una entrevista concedida a *Il Giornale*, el 12 de marzo de 2007: “no hay que demonizar las amnistías porque han permitido que salieran a flote áreas de evasión que habían crecido con los anteriores gobiernos de izquierdas”. Recuerda S. Rizzo en *Il Corriere della Sera* del 4 de septiembre de 2009, comentando el *scudo fiscale* introducido ese año, que según la propia revista online de la Agencia tributaria, entre 1973 (año de la reforma fiscal en Italia) y 2003 Hacienda ha recaudado gracias a las amnistías (no solo fiscales) tan solo veintiséis mil millones de euros, es decir, quince euros por habitante al año.

de ulteriores amnistías en el futuro (Maré y Salleo, 2003). Esta fundada confianza en la repetición de medidas de perdón fiscal tiende a abrir una “pendiente resbaladiza” que con el tiempo fomenta la evasión más que el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Con frecuencia se han justificado las amnistías fiscales con el argumento, esgrimido recientemente también por exponentes del gobierno español, de que aumentarían la propensión al cumplimiento de los defraudadores, porque se volverían “reconocibles” para Hacienda (*marked man*). Sin embargo, estudios empíricos que se han propuesto averiguar no solo los efectos de recuperación de los ingresos fiscales mediante las amnistías, sino también la generación de nuevos flujos permanentes de ingresos derivados de ese reconocimiento, muestran que en el lapso de unos veinte años solo ha habido una amnistía “neutral” mientras que el resto ha tenido efectos negativos sobre el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias (Fedeli y Zangari, 2003)<sup>16</sup>.

Es cierto que 20 años dan para muchas condonaciones fiscales en Italia. No obstante, en la actual democracia española ya se han aprobado hasta 3. En todo caso, la anterior conclusión no debería sorprender si se tiene en cuenta que, aún prescindiendo de su compatibilidad con los principios constitucionales, el uso continuado de “normas de clemencia tributaria” en el ordenamiento italiano ha invalidado su propia naturaleza de medida excepcional y contingente, transformándose en su contrario y provocando efectos opuestos a los pretendidos (o declarados como tales). Ha sido un fenómeno tan normal que la perspectiva de futuras amnistías se ha convertido en un multiplicador del nivel de escaso cumplimiento de las obligaciones fiscales (Maré y Salleo, 2003). Y esto podría valer aún más cuando el Estado que recurre a las regularizaciones voluntarias para que afloren capitales ocultos pasa por un pésimo momento económico, como le sucede a España en los momentos actuales. El “efecto desaliento” anteriormente expuesto podría verse incrementado por la tendencia del potencial amnistiado a no fiarse de un Estado que versa en dificultades financieras tan acusadas como para levantar la sospecha de que no mantendrá en el futuro los pactos establecidos. Dicha desconfianza aumenta aún más si la norma que regula la amnistía adolece de importantes defectos de orden técnico, de los que sólo hemos dado cuenta de una pequeña muestra, y de evidentes dudas en torno a su constitucionalidad.

## Bibliografía

- ANTONINI, L. (1996), *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milán.
- BASILAVECCHIA, M. (1988), “Principi costituzionali e provvedimenti di condono”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Núm. 2, pp. 231-248.
- BATISTONI FERRARA, F. (2000), “Condono (diritto tributario)”, *Enciclopedia del diritto*, Aggiornamento, Vol. V, Milano, pp. 250-261.
- BOBBIO, N. (1969), “Sulla funzione promozionale del diritto”, *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, Núm. 4, pp. 1313-130.
- BOBBIO, N. (1990), “La función promocional del Derecho”, *Contribución a la teoría del derecho*, Debate, Madrid, pp. 371-385.
- BOBBIO, N. (2003), *Teoría general de la política*, Trotta, Madrid.
- CORTE DEI CONTI (2008), “Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali, 4 de noviembre de 2008”, *Documenti*. Disponible en línea: [http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/documenti/controllo/sez\\_central](http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/documenti/controllo/sez_central)

<sup>16</sup> El estudio se concentra en uno de los impuestos principales, el IVA, considerado como *proxy* del nivel de cumplimiento de los contribuyentes, y analiza las “grandes amnistías” (1982, 1991, 1989 y 1994).



- [e\\_controllo\\_amm\\_stato/2008/delibera\\_24\\_2008\\_g\\_relazione.pdf](#). Revisado el 17 de agosto de 2012.
- DE MITA, E. (2004), “Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali”, *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 75, Núm. 6, pp. 1449-1466.
- FALSITTA, G. (2003), “I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie”, *Il Fisco*, Núm. 6, pp. 794-804.
- FALSITTA, G. (2008), *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milán.
- FALSITTA, G. (2009), “La evanescente consistencia del principio di eguaglianza in una sentenza della Consulta di salvataggio della legislazione condonistica”, *Rivista di diritto tributario*, Núm. 4, p. 191.
- FEDELI, S. y ZANGARI, E. (2003), “Una verifica empirica degli effetti dei principali condoni tributari sulle entrate dell’IVA”, *Rivista di diritto finanziario*, Núm. 1, pp. 43-69.
- HERRERA MOLINA, P. (2012), “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la *amnistía fiscal*”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, Núm. 3, pp. 17-26.
- IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012), “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, Núm. 350, pp. 5-36.
- LÓPEZ LABORDA, J. y RODRIGO SAUCO, F. (2001), “Incidencia de la amnistía fiscal de 1991 en el cumplimiento a largo plazo del IRPF”, *Federación de Estudios de Economía Aplicada*, EEE 106, pp. 1-34.
- MARÈ, M. y SALLEO, C. (2003), *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, 59 IIPF Congress, Praga, Disponible en línea: [https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db\\_name=IIPF59&paper\\_id=334](https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF59&paper_id=334). Revisado el 14 de agosto de 2012.
- PALAO TABOADA, C. (1982), “La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria”, *Crónica tributaria*, Núm. 43, pp. 163-179.
- PÉREZ LLEDÓ, J.A. (2000), “Sobre la función promocional del derecho. Un análisis conceptual”, *Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho*, Núm. 23, pp. 665-687.
- PÉREZ ROYO, F. (1985), “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Núm. 13, pp. 41-70.
- PÉREZ ROYO, F. (2012), “Más que una amnistía”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 154, pp. 9-21.
- PICCIAREDDA, F. (1988), “Condono (Diritto tributario)”, en *Enciclopedia giuridica Treccani*, VIII, p. 1.