

LA EVASIÓN FISCAL Y SU "AMNISTÍA". LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN UN CONTEXTO DE CRISIS ECONÓMICA¹

Tax evasion and "amnesty". Tax justice in a economic crisis context

JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAIS
Profesor Contratado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
josemanuel.iglesias@usc.es

AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
amelia.gonzalez@usc.es

Resumen

La Disposición Adicional Primera del Real-Decreto-ley 12/2012 introdujo la denominada "declaración tributaria especial", como fórmula extraordinaria y temporal de regularización fiscal de bienes y derechos adquiridos con rentas no declaradas por el contribuyente. El trabajo examina la adecuación de esta figura y su régimen tributario a los mandatos constitucionales en el contexto de la crisis económica actual y sus demandas.

Palabras clave: Declaración tributaria especial; Amnistía fiscal; Regularización fiscal; Fraude fiscal; Justicia tributaria

Abstract

The first additional provision of the Royal Decree-law 12/2012 introduced the so-called "special tax declaration", as extraordinary and temporary fiscal regularization of property and rights acquired with income not declared by the taxpayer. The work paper examines the adequacy of this measure and its tax system to the constitutional mandates in the context of the current economic crisis and their demands.

Key words: Special Tax Return; Tax Amnesty; Tax Adjustment; Tax evasion; Tax Justice.

SUMARIO

1. La Declaración Tributaria Especial y la crisis económica (DTE) 2. Análisis de su régimen tributario.- 2.1. Ámbito objetivo: los bienes o derechos objeto de la declaración.- 2.2. Ámbito subjetivo.- 2.2.1. Carácter voluntario de la regularización.- 2.2.2. La titularidad jurídica o real de los bienes o derechos.- 2.3. Elementos de cuantificación.- 2.3.1. Base imponible.- 2.3.2. Tipo de gravamen.- 2.4. Ámbito temporal; 2.5. Efectos

¹*En memoria de nuestra Profesora Carolina Rovira...seguimos hablando de las razones de la justicia*

de la declaración tributaria especial.- 2.5.1. Respecto de los impuestos sobre la renta.- 2.5.2. Condonación de las obligaciones accesorias.- 2.5.3. Exclusión de la responsabilidad infractora.- 2.5.4. Carácter reservado de la información tributaria proporcionada.- 3. La naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial.- 4. Examen de su constitucionalidad.- 4.1. La DTE y el principio de reserva de Ley en materia tributaria.- 4.2. La DTE y los principios de justicia tributaria.- 5. El criterio del interés público en la elección de los medios para superar la crisis económica.

SUMMARY

1. The "Special Tax Return" (DTR) and economic crisis; 2. Analysis of its tax system.- 2.1. Scope objective: the goods or rights subject to the DTR.- 2.2. Subjective scope.- 2.2.1. The voluntary nature of the regularization.- 2.2.2. The legal ownership or real property or rights.- 2.3. Elements of quantification.- 2.3.1. Tax base.- 2.3.2. Tax rate.- 2.4. Temporary scope.- 2.5. Effects of the special tax return.- 2.5.1. In respect of taxes on income.- 2.5.2. Accessory obligations forgiveness.- 2.5.3. Exclusion of liability responsibility.- 2.5.4 Confidential nature of the provided tax information.- 3. Legal nature of the special tax return.- 4. Constitutionality review.- 4.1. The DTE and the principle of legal reserve in taxation.- 4.2. The DTE and the principles of tax justice.- 5. The criterion of interest public in the choice of means for overcoming the economic crisis.

1. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL Y LA CRISIS ECONÓMICA

Con la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo², se introdujo la posibilidad u oportunidad a través de la presentación de la denominada Declaración Tributaria Especial (DTE) de que los contribuyentes que fueran titulares de bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas pudieran de forma excepcional y limitada en el tiempo regularizar aquella parte de su patrimonio que hasta entonces habían mantenido oculta al Fisco. Como es lógico, tales elementos patrimoniales (ya fueran bienes inmuebles, acciones, dinero en efectivo o depositado en entidades bancarias, entre otros) en su mayor parte habrían conseguido permanecer al margen de la acción de la inspección española en el extranjero, muy especialmente en los denominados paraísos fiscales³.

²Real 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 de 31 de marzo de 2012). Disposición Adicional Primera que fue modificada poco después por el Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y desarrollada mediante la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo.

³Aunque existen multitud de denominaciones para este tipo de jurisdicciones (jurisdicción *offshore*, territorio de baja tributación, paraíso fiscal, *tax havens*, oasis fiscales, etc), se trata de países en la mayor parte pequeños o insulares que poseen un gran atractivo para el defraudador en la medida en que entre sus características se encuentran la de

Dicha regularización, en síntesis, consistía en poner en conocimiento de la Administración tributaria a través de una DTE los bienes y derechos en los que se habrían materializado las rentas no declaradas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). El ejercicio de tal opción por parte del contribuyente permitía a éste, previo pago de un reducidísimo 10% del valor de los activos que con la DTE se hacían aflorar, regularizar su situación patrimonial, así como su situación tributaria a efectos de la imposición sobre la renta.

Ahora bien, resulta evidente que esa "puesta al día" con Hacienda iba mucho más allá de la mera regularización que con carácter ordinario se prevé en el artículo 27 de la LGT, pues conllevaba bastantes más incentivos que una mera condonación de intereses de demora y posibles sanciones por las conductas fraudulentas o infracciones cometidas y su sustitución por un recargo sobre las cantidades dejadas de ingresar. Nada más lejos. La DTE implicaba toda una batería de ventajas que empezaban por la exclusión de las sanciones por las infracciones cometidas, seguía por la exención de toda obligación accesoria que retribuyese la falta de cumplimiento en tiempo y forma (como los intereses y recargos) y terminaba, como colofón, con el no sometimiento de las rentas al tipo de gravamen que de otra forma les hubiera correspondido de no haber el declarante evadido sus impuestos.

Por esta razón, la DTE, más que una llamada a la regularización voluntaria, introduce para los contribuyentes sometidos a la imposición sobre la renta la posibilidad de acogerse una verdadera *amnistía fiscal*, pues así se califica en términos económicos a aquella "medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva, o haberlo hecho parcialmente, de los impuestos correspondientes a periodos precedentes y que ahora declaran por entero"⁴.

Con carácter general, estas medidas fiscales suelen ser utilizadas por la Administración en determinadas circunstancias para obtener un plus de recaudación en momentos de dificultades económicas o como medidas para facilitar la puesta al día del contribuyente en un escenario de cambio normativo, entre otros motivos⁵, con un diverso alcance. Así, frente a la

poseer una baja o nula tributación, y, sobre todo, ofrecer protección al inversor a través del secreto bancario y la inexistencia de convenios de intercambio de información fiscal con países de alta tributación. Esta opacidad atrae a aquellos contribuyentes que se sirven de los mismos para abrir cuentas, realizar operaciones, y, en definitiva, mantener oculto a la Administración tributaria de su país de residencia su verdadera situación económica y patrimonial, en busca de un mayor ahorro fiscal a corto y medio plazo a la espera de poder repatriar sus activos cuando las condiciones sean más favorables (un estudio en detalle de las características de esta clase de territorios puede verse en J. M. MARTÍNEZ SELVA, *Los paraísos fiscales*, Dijusa, Madrid, 2009, pp. 25-29).

⁴A. LERMAN, "Tax amnesty: the Federal Perspective", *National Tax Journal*, vol 39, nº 3, 1986, p. 325.

⁵PRIETO JANO considera a las amnistías fiscales como medidas distintas a las previstas para incentivar el cumplimiento voluntario o disuadir del incumplimiento y realiza un

amnistía pura, que se caracterizaría por condonar únicamente la sanción; la *amnistía extensiva* conlleva también la condonación parcial de la deuda tributaria, al extenderse a los intereses de demora devengados, los recargos o a la parte de la cuota tributaria que debió ingresarse si la regularización prevé una minoración del tipo de gravamen o de la base imponible⁶. A ello viene a añadirse, en ocasiones, para amplificar su efecto llamada, el blindaje del contribuyente que regularice su situación al amparo de las mismas respecto de futuras revisiones o inspecciones tributarias en relación con los impuestos y periodos regularizados⁷.

Dicho esto, no puede perderse de vista que las amnistías fiscales no suelen constituir programas aislados, sino que se enmarcan de ordinario en el seno de un paquete más amplio de medidas de carácter económico, que, en el caso que nos ocupa, están claramente dirigidas a la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude. En este contexto, puede verse la declaración tributaria especial como una medida de gracia que con carácter temporal posibilite la transición al importante cambio que a efectos de seguimiento y control patrimonial de los sujetos residentes ha sido introducido por la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley General Tributaria⁸. Esta importante modificación en la lucha contra el fraude puede sintetizarse en la introducción de una nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (con la que atajar conductas fraudulentas que aprovechan indebidamente la

análisis de las posibles causas que pueden llevar a un Gobierno a introducir una medida de estas características distinguiendo a estos efectos entre: motivos recaudatorios inmediatos, cambio en el sistema impositivo, cambio en el sistema sancionador, la necesidad de reducir el volumen de trabajo acumulado por la Inspección, la necesidad de reducir el déficit público excesivo o la necesidad de reducir costes administrativos derivados de la lucha contra el fraude. En M. J. PRIETO JANO, "Medidas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales", *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, pp.228 y 229.

⁶Tal y como las clasifica P. OLIVELLA, "Las Amnistías fiscales: descripción y análisis económico", *Papeles de trabajo*, Vol.30, Universidad Autónoma de Barcelona, 1992.

⁷Véase en este sentido J. LÓPEZ LABORDA y F. RODRIGO SAUCO, "El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?", *Hacienda Pública Española*, nº 163, 2002, pp. 123-124.

⁸Introducida a través del artículo 17.1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre). Según esta nueva disposición los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria la siguiente información: a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición; b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero; c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

globalización de la actividad económica, la libertad de circulación de capitales y la opacidad de ciertas jurisdicciones); el establecimiento de un severo régimen sancionador específico para el caso de incumplimiento de esta obligación de información; y, por último, la modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades para regular la incidencia que en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas y de la presunción de obtención de rentas pueda tener la no presentación en plazo de tal obligación de información⁹.

Ahora bien, siendo España un país donde el fraude fiscal llega a cotas del 20% de su PIB, el ciudadano espera que cualquier conjunto de medidas tributarias anunciadas por sus gobernantes y plasmadas en normas que pretenden corregir los desequilibrios económicos por los que atraviesa el Estado, contenga, cuando menos, una serie de actuaciones decididas en pos de reforzar a la Agencia Tributaria y dotarla de mayores medios humanos y materiales para acabar con tal lacra, y no se limiten a reformas legislativas con marcados tintes recaudatorios.

Por esta razón, el tratamiento privilegiado en que se traduce la aplicación de la DTE ha determinado que muchos nos cuestionemos su constitucionalidad, no ya sólo desde un punto de vista meramente formal (por su posible vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria y penal), sino también desde un punto de vista material o sustantivo, en la medida en que puede resultar contraria a los principios de justicia tributaria (generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad)¹⁰. Por estos motivos, no puede perderse de vista la posibilidad de que el Tribunal Constitucional acabe declarando la nulidad de la norma, toda vez que el Partido Socialista Obrero Español (PSOE) ha presentado contra la misma un recurso de inconstitucionalidad de cuyo estudio nos ocuparemos más adelante.

La excesiva benevolencia que de tal regularización extraordinaria se desprendía para los defraudadores se justificó en base a la necesidad de reducir el déficit público, en niveles difícilmente sostenibles, y a la

⁹En este sentido, introduce un apartado segundo en el artículo 39 de la LIRPF, del siguiente tenor literal: "En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto".

¹⁰Como acertadamente ponen de manifiesto J. LÓPEZ LABORDA y F. RODRIGO SAUCO, «una amnistía extensiva, que trate *ex post* desigualmente a quienes al principio la ley consideró como iguales por su capacidad contributiva, ofrecerá numerosos problemas» desde el punto de su compatibilidad con el principio de equidad. J. LÓPEZ LABORDA y F. RODRIGO SAUCO, "El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?", *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, nº 163, 2002, pp.124.

situación de grave crisis económica por la que atraviesa España, como confesó el Ejecutivo en la Exposición de Motivos de la citada norma. Según tal declaración de intenciones, con esta medida el Gobierno buscaba favorecer que quienes hubieran ocultado rentas pudieran ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias, abriendo así una puerta por la que hacer aflorar rentas y bienes ocultos, y recuperando, en definitiva, bases imponibles escondidas o desplazadas fuera de la jurisdicción fiscal española. Ello redundaría, a la postre, no sólo en un aumento de la recaudación a corto plazo, sino también a medio y a largo, al incorporar al circuito tributario rentas y patrimonio que se encontraban fuera del mismo.

Así, según las previsiones manejadas por el Ministerio de Hacienda, la DTE dejaría en las arcas públicas unos 2.500 millones de euros. No obstante, tales previsiones no tardaron en ir truncándose sobre la marcha hasta que, terminado el plazo fijado por la norma, los resultados reales distaron mucho de los objetivos anunciados. Según datos expuestos por el Ministro de Hacienda en el Congreso de los Diputados, fueron 40.000 millones de euros el importe de las bases imponibles afloradas, y solamente 1.193 millones de euros las cuotas tributarias ingresadas - menos del 3% de tipo impositivo-. La diferencia sustancial entre las previsiones iniciales y el resultado final tiene mucho que ver con la interpretación posterior de la Dirección General de Tributos (DGT), que permitía aplicar la figura de la prescripción en el proceso de regularización; así como otras aclaraciones emitidas en sendos informes por este órgano para "tranquilizar" a los posibles declarantes frente a la inseguridad jurídica que la deficiente redacción de la norma les ocasionaba¹¹.

2. ANÁLISIS DE SU RÉGIMEN TRIBUTARIO

A continuación examinaremos los aspectos más relevantes de la normativa reguladora de la DTE, intentando dar respuesta a los aspectos más problemáticos que plantea su regulación e intentando aclarar cuál es su naturaleza jurídico-tributaria.

¹¹*Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial*, de 27 de junio de 2012 y *Segundo informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial*, de 11 de octubre de 2012. Disponibles en <http://www.minhap.gob.es/ES/Normativa%20y%20doctrina/Doctrina/Paginas/default.aspx>.

Esta inseguridad jurídica derivada de los múltiples interrogantes que en la práctica se pueden plantear tanto a los que pretendan acogerse al régimen como a la propia Administración tributaria que debe aplicarlo, ha sido muy criticada por la doctrina. Véase en este sentido E. SIMÓN ACOSTA "Regularización y transparencia fiscal: un paradigma de inseguridad jurídica", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 853/2012, BIB 2012/3432.

2.1. **Ámbito objetivo: los bienes o derechos objeto de la declaración**

Con carácter previo debe advertirse que buena parte de los activos que podrán beneficiarse de esta regularización es posible que tengan un dudoso origen: el fraude o evasión fiscal, la economía sumergida, el dinero negro procedente de la especulación inmobiliaria, de la delincuencia organizada o de la corrupción política. Por ello, su afloramiento a través de la DTE podría tener implicaciones respecto de la normativa vigente en materia de prevención del blanqueo de capitales¹². De ahí que la propia Secretaría General del Tesoro y Política Financiera del Ministerio de Economía y Competitividad tuviera que aclarar en una Comunicación de fecha 11 de mayo de 2012 que «la Declaración Tributaria Especial (...) no constituye título justificativo de origen de los fondos ni regulariza ni legitima potenciales actividades ilícitas. Por todo ello, los sujetos deberán aplicar estrictamente las medidas de diligencia debida establecidas en los artículos 3 a 16 de la Ley 10/2010, incluida la identificación del titular real de los bienes o derechos declarados, la determinación de su origen y la aplicación, en su caso, de medidas reforzadas en aquellas situaciones que por su propia naturaleza puedan presentar un riesgo más elevado de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo». No en vano, junto con la declaración se debe incorporar la información necesaria que permita a la Administración identificar los citados bienes y derechos, cuya titularidad así como su fecha de adquisición, determina la normativa reguladora de la DTE, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho¹³.

¹²La Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (que transpone la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de octubre de 2005), obliga a empresas y profesionales a instaurar y desarrollar una serie de prácticas y conductas preventivas destinadas a evitar que puedan ser objeto de utilización ilícita por parte de agentes que, camuflando su actividad dentro de una aparente legitimidad, busquen valerse de una empresa o profesional para utilizarlo interesadamente como vehículo de blanqueo.

¹³Buena parte del dinero desviado a paraísos fiscales proviene de la economía sumergida, la evasión fiscal, el fraude empresarial, la corrupción política y otras actividades delictivas como el terrorismo o el narcotráfico. Sobre los problemas del uso fraudulento que de tales jurisdicciones pueden hacer los contribuyentes y las dificultades de rastreo de las bases imponibles allí localizadas por parte de las autoridades fiscales puede consultarse: J. M. MARTÍNEZ SELVA, *Los paraísos fiscales*, op. cit., pp.199-219; L. CARRASCO REIJA y J. CARRASCO REIJA, "Planificación fiscal internacional (III): paraísos fiscales", *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, nº 119, 1993, pp. 3-30; M. DEL GIUDICE, "Los paraísos fiscales y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias", en *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pp. 295-312; R. FLEMING, "Instrumentos y procesos para controlar las actividades off-shore; y los paraísos fiscales", en *La función de fiscalización de la administración tributaria y el control de la evasión*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pp. 383-394; S. VIDAL y J. ESTEFANÍA, "La cruzada contra los paraísos fiscales: ultimátum de la OCDE", *Escritura pública*, nº. 13, 2002, pp. 30-33; M. T. BARBOT VEIGA DE FARIA, "Paraísos fiscales: formas de utilización y medidas de combate a la evasión fiscal", en *Aspectos claves en las acciones de control de las administraciones públicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp. 217-234; y R. OGEA RUIZ, "La legislación española y los paraísos

Hecha esta advertencia, debe señalarse que a través de este mecanismo extraordinario de regularización podrá declararse cualquier bien o derecho cuya titularidad se haya adquirido con rentas no declaradas en el IRPF, IS o IRNR. Esto es, posibilitará al contribuyente aflorar aquellos bienes y derechos que componen su patrimonio en los que se haya materializado o invertido lo evadido.

Tales elementos patrimoniales deben haber sido adquiridos por el sujeto con anterioridad al 31 de diciembre de 2010, salvo que el período impositivo del impuesto que grava la renta no declarada por el mismo no coincida con el año natural (caso que podría plantearse, por ejemplo, en sujetos pasivos del IS), en cuyo caso la titularidad deberá haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012. En consecuencia, no se podrá utilizar la declaración tributaria especial para regularizar rentas no declaradas obtenidas con posterioridad a dicha fecha.

Asimismo, cuando los bienes originariamente adquiridos hubiesen sido objeto de reinversión, esto es, en aquellos casos en los que el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, dispone el artículo 3 de la Orden Ministerial de desarrollo que no podrán ser objeto de declaración especial.

En cuanto a la prueba por parte del declarante, tanto de la titularidad de los bienes o derechos, así como de su fecha de adquisición, el artículo 3 de la Orden Ministerial se remite a los medios de prueba admisibles en Derecho. Sin embargo, hecha esta remisión genérica y habida cuenta del especial interés del Ejecutivo por hacer aflorar el dinero en efectivo desvinculándolo de cualquier carga probatoria que pudiera disuadir a posibles beneficiarios de tal amnistía, aclara este precepto que cuando el bien a regularizar consista en dinero en efectivo será suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad al 31 de diciembre de 2010 (o de la fecha de finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012). A ello se acompaña la exigencia de que, con carácter previo a la presentación de la DTE, se reincorpore al circuito tributario depositándolo en una cuenta (cuya titularidad jurídica corresponda al declarante) abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un Convenio con España para evitar la doble imposición internacional, con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, y siempre que no se trate paraísos fiscales.

Poco o nada importa, como puede comprobarse, el origen de tales cantidades; pues basta con declararse titular de las mismas con ocasión

fiscales" en *Fiscalidad internacional*, en VVAA (F. SERRANO ANTÓN, dir.), Centro de Estudios Financieros, 4ª Ed., Madrid, 2010, pp. 1759-1792.

de la presentación de la DTE y proceder con carácter previo a la presentación de la declaración a su depósito en una cuenta "visible" cuya titularidad jurídica corresponda al obligado tributario.

2.2. Ámbito subjetivo

Podrían acogerse a la regularización introducida por el RDL 12/2012 y presentar la DTE los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR que fueran titulares¹⁴ de bienes o derechos cuya titularidad se correspondiera con rentas no declaradas en tales impuestos siempre que, a fecha de la presentación de la autoliquidación, no se le hubiera notificado el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación respecto de tales impuestos y periodos. De manera que la norma examinada exige la concurrencia de dos requisitos para poder beneficiarse de la regularización de activos ocultos, que examinamos a continuación.

2.2.1. Carácter voluntario de la regularización

Se echa mano, así, en la configuración de esta regularización extraordinaria de uno de los requisitos exigidos con carácter general en el artículo 27.1 de la LGT para proceder a una regularización que excluya posibles sanciones: el de la voluntariedad o espontaneidad de la declaración.

Esta exigencia impide a los sujetos beneficiarse de cualquier incentivo al cumplimiento tardío pero voluntario al excluirse la posibilidad de regularizar su situación tributaria cuando media alguna actuación administrativa realizada "con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

Tal es la idea que se recoge en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley como causa de justificación de la creación de la medida al declararse que "se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también 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".

Ahora bien, la posibilidad ofrecida por la norma a quienes hayan ocultado rentas para que *puedan ponerse voluntariamente al corriente de*

¹⁴En lo que se refiere al requisito de la titularidad, el apartado 6 de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012, añadido por la Disposición Final Tercera del Real Decreto-ley 19/2012, dispone que: "6. Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013". A estos efectos, se consideran titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos.

sus obligaciones tributarias estaba ya prevista en el ordenamiento en el artículo 27 de la LGT. Por esta razón, aunque nadie duda de la importancia en un momento económico como el actual de implementar medidas que consigan incrementar los ingresos tributarios, no parece tan relevante que, en base a dicha necesidad, se favorezca al defraudador que no mostró interés alguno en regularizar su situación a través de la vía ordinaria, y que, oportunamente, sí parece dispuesto a hacerlo cuando se le condonan la cuota tributaria que debió ingresarse resultante de aplicar el tipo de gravamen sobre la renta correspondiente, los recargos y los intereses de demora, a cambio de pagar un exiguo 10% del valor de adquisición de los bienes y derechos aflorados.

A tal razonamiento llegamos a la vista de los efectos que se anudan a la medida introducida por el RDL 12/2012, que más tarde analizaremos, que distan mucho de ser una verdadera regularización de las obligaciones fiscales y constituyen en esencia una verdadera condonación parcial de las cantidades defraudadas.

2.2.2. La titularidad jurídica o real de los bienes o derechos

En lo que se refiere al requisito de la titularidad, la norma determina que debe atenderse a la titularidad jurídica de los bienes o derechos, si bien *cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.*

A estos efectos, se consideran titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos.

Se trata en definitiva de posibilitar que aquellos contribuyentes (titulares reales) que han ocultado rentas sirviéndose de una persona, entidad o instrumento jurídico interpuesto no residente (titular jurídico) puedan presentar la declaración tributaria especial cuando, como consecuencia de tal utilización de medios fraudulentos, el titular jurídico de los activos ocultos resulte ser una persona jurídica o entidad interpuesta no residente en España que ha permitido ocultar a los ojos de la Hacienda nacional tales bienes o derechos¹⁵. Para ello bastará con que el titular real llegue a ostentar la correspondiente titularidad jurídica del

¹⁵En este sentido, como señala FALCÓN Y TELLA, «con la expresión "titular real" se está haciendo en realidad referencia al beneficiario último (ultimate beneficial owner o UBO), que es la persona (o entidad no participada en más del 50% de su capital por otra persona o entidad) que se sitúa al final de la cadena de propiedad de una determina sociedad». En R. FALCÓN Y TELLA, "De nuevo sobre la *declaración especial* prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (II): titular "*jurídico*" y titular *real*", *Quincena Fiscal*, nº. 14, 2012, BIB 2012\1234.

bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial antes de 31 de diciembre de 2013¹⁶.

Aclara la Dirección General de Tributos en su segundo Informe que en el caso de que los bienes tengan varios titulares, se presentará por cada uno de ellos la correspondiente DTE en proporción a su cuota de participación, siempre que el valor de la cuota respectiva corresponda con rentas no declaradas en los impuestos que gravan la renta por el cotitular del bien o derecho; aclaración ésta acorde con la regla general de la titularidad jurídica de los activos. Sin embargo, incomprensiblemente a nuestro entender, la DGT abandona el criterio de la titularidad del elemento patrimonial y recurre a los criterios fijados en la normativa reguladora del IRPF para la individualización de rentas¹⁷ cuando declara que en los casos de matrimonio en régimen de gananciales podrá presentar la DTE, como titular único, el cónyuge que de conformidad con estos criterios hubiera obtenido las rentas no declaradas que acabaron materializándose en los activos que se afloran en la declaración; para, de esta manera, entender regularizada la situación tributaria de éste a efectos del IRPF tal y como prevé la Orden de desarrollo. Si fuera realmente una regularización del patrimonio oculto del contribuyente y no

¹⁶Suficientemente ilustrativo resulta el ejemplo que para la correcta interpretación de tal posibilidad se contiene en el Primer Informe de la DGT en el que se aclara que: «en el caso, por ejemplo, de una persona física residente en España que, a través de una sociedad residente en el extranjero, sea el titular real de un inmueble, la persona física residente podrá presentar la declaración tributaria especial, entendiéndose regularizada su situación tributaria en los términos previstos en el artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012, a condición de que adquiriera la titularidad jurídica del inmueble antes de 31 de diciembre de 2013. Lo anteriormente indicado sería igualmente de aplicación en el supuesto de que los titulares jurídicos de la sociedad interpuesta fueran varios obligados tributarios (por ejemplo, cuatro socios con el 25 por ciento cada uno de ellos). En este caso podrán presentar la declaración tributaria especial cada uno de ellos como titulares reales del inmueble, reconociendo el 25 por ciento del mismo que individualmente les corresponde, siempre y cuando se conviertan en los titulares jurídicos del inmueble antes de 31 de diciembre de 2013».

¹⁷Así, en el artículo 11 de la Ley del IRPF se establece que la renta se entiende obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, "cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio". A continuación, este mismo precepto establece varias reglas de individualización según las cuales:

Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.

Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.

Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

de su situación tributaria a efectos del IRPF habría de atenderse, en nuestra opinión, únicamente a la titularidad a efectos civiles.

Por último, en lo que a los sujetos pasivos se refiere, la DGT considera posible que en caso de fallecimiento del titular sean los propios herederos quienes presenten la DTE a los efectos de regularizar la situación tributaria del causante en relación con las rentas dejadas de declarar que correspondía al difunto¹⁸. Así, sostiene que, cuando con anterioridad a la presentación de la DTE hubiera fallecido el titular de los bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas en el IRPF obtenidas con anterioridad al fallecimiento (siempre y cuando se trate de elementos patrimoniales adquiridos por el fallecido con anterioridad al 31 de diciembre de 2010), sus herederos podrán presentar esta declaración en nombre del causante. En nuestra opinión, fallecido el contribuyente, sus bienes o derechos deberán ser integrados en el patrimonio de sus herederos (o, en su caso, formarán parte de la herencia yacente, en tanto no haya aceptación; comunidad hereditaria que, como bien es sabido, constituye en términos del artículo 34.5 LGT una entidad en régimen de atribución de rentas) de tal manera que, en cuanto titulares de unos bienes o derechos que estos no han adquirido con rentas que ellos hayan dejado de declarar en sus respectivas autoliquidaciones del IRPF, no pueden acogerse a esta medida.

2.3. Elementos de cuantificación

De conformidad con lo establecido en el apartado segundo de la Disposición Adicional Primera del RDL 12/2012, los sujetos que decidan acogerse a esta regularización extraordinaria "deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento".

2.3.1. Base imponible

Por lo tanto, la regla general es que los bienes o derechos deberán declararse por su valor de adquisición, regla ésta, que en la mayoría de los casos no generará mayores problemas para su determinación y acreditación (por ejemplo, bastará con aportar la escritura, el contrato u otra prueba documental que haga fe de la adquisición del elemento patrimonial y su importe). Pero, para aquellos supuestos en los que este concepto jurídico pueda plantear problemas prácticos, el artículo 4 de la Orden de desarrollo establece una serie de previsiones concretas en relación con determinados elementos patrimoniales¹⁹.

¹⁸Distinto es el trato que la DGT da a las rentas no declaradas generadas con posterioridad al fallecimiento y materializadas en bienes o derechos adquiridos antes del 31 de diciembre de 2010, que según el referido órgano directivo deberán ser regularizadas directamente por el heredero titular de tales bienes.

¹⁹Artículo que, asimismo, ha sido objeto de aclaraciones adicionales a través de dos informes de la DGT para intentar despejar las dudas y tranquilizar a potenciales sujetos que pudieran acogerse a tal regularización y que se quejaban de la falta de seguridad jurídica del marco normativo de la DTE.

Cuando la titularidad de los bienes o derechos se corresponda parcialmente con rentas declaradas, deben declararse por la parte del valor de adquisición que corresponda con rentas no declaradas.

Las cantidades depositadas en cuentas abiertas en entidades financieras lo harán por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 o en la fecha de finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012. Sin embargo, puede declararse el importe total del saldo de una fecha anterior cuando sea superior al existente en dichas fechas, siempre que la diferencia entre ambos importes no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración. Ello significa que en tales casos, tal y como aclara la DGT en su primer Informe, deberá declararse "el saldo total a 31 de diciembre de 2010 quedando incluido en ese saldo los rendimientos generados por la cuenta y materializados en la misma".

Por su parte, las cantidades de dinero en efectivo se valoran por el importe del depósito que la normativa obliga a efectuar con carácter previo a la presentación de la DTE para su regularización.

Tal y como dispone el apartado 7 de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012 (añadido por el Real Decreto-ley 19/2012) "el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial será válido a efectos fiscales en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1 anterior, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente."²⁰. En consecuencia, el valor y fecha de adquisición de los elementos patrimoniales objeto de la declaración tributaria especial son los que originariamente tuviera dicho elemento patrimonial, sin posibilidad de tenerse en cuenta depreciaciones que sufriese el referido bien con posterioridad. Se niega así la posibilidad de actualizar tales valores o declarar el elemento patrimonial por su valor de mercado, pero sí admite la DGT la toma en consideración para el cómputo del importe a declarar de las pérdidas o rendimientos negativos obtenidos en la transmisión posterior de los bienes o derechos objeto de la DTE, cuando el

²⁰El valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1 anterior, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente. No obstante, cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha, a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.

En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, ni las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados bienes o derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial.

valor de mercado en el momento de presentar dicha declaración era inferior al valor de adquisición.

Para finalizar, debe tenerse presente que las reglas de valoración que acabamos de exponer deben entenderse sin perjuicio de la posibilidad reconocida en el artículo 39 de la LIRPF y que ha venido a admitir la Dirección General de Tributos en su informe de 27 de junio de 2012 (aunque referida a saldos de depósitos bancarios o cuentas corrientes) de no incluir aquellas ganancias patrimoniales no justificadas correspondientes a periodos prescritos²¹. Por ello, en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos que hace aflorar con la presentación de la DTE corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar únicamente el importe correspondiente a los bienes o derechos con origen en rentas correspondientes a ejercicios no prescritos, lo cual influirá, como no puede ser de otra manera, en la determinación de la cuantía a declarar.

2.3.2. Tipo de gravamen

Sobre la base imponible se aplica una alícuota proporcional del 10 por ciento. Dicha alícuota es sensiblemente inferior al tipo previsto en la normativa reguladora del IRPF (que por tratarse de rentas calificadas como ganancias patrimoniales no justificadas se integrarían en la base liquidable general y se gravarían conforme a una tarifa progresiva), del IS o del IRNR.

La cuota tributaria así calculada, sobre la que no son exigibles sanciones, intereses ni recargos, "tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda" (artículo 5 OM) ; y ello sin perjuicio de que en el artículo primero de esta misma norma se disponga que la DTE no puede considerarse "conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad".

2.4. Ámbito temporal

La regularización que posibilita la Disposición Adicional Primera del RDL 12/2012 se encuentra limitada en el tiempo desde un doble punto de vista: por un lado, porque el plazo para la presentación de la autoliquidación finalizaba el 30 de noviembre de 2012²²; y, por otro, porque la regularización patrimonial propuesta por la norma alcanza

²¹Las ganancias patrimoniales no justificadas se integran en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

²²Existe en este punto una divergencia entre la fecha de finalización prevista en el RDL 12/2012, que dispone que "el plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012", y la Orden Ministerial de desarrollo que señala que "en todo caso, la declaración tributaria especial tendrá carácter reservado y deberá presentarse antes del 30 de noviembre de 2012".

únicamente a elementos patrimoniales adquiridos por el contribuyente con anterioridad al 31 de diciembre de 2010.

Como puede fácilmente deducirse, la razón de ser de esta limitación temporal no es otra que configurar a la DTE como una posibilidad de regularización de carácter excepcional y acentuar, en la medida de lo posible, su efecto "última llamada".²³

2.5. Efectos de la declaración tributaria especial

2.5.1. Respetto de los impuestos sobre la renta

Como se desprende del artículo 5 de la Orden Ministerial y de la propia Disposición Adicional Primera del RDL 12/2012 (apartado segundo), el abono de la cuota derivada de la presentación de la DTE tiene la consideración de cuota del IRPF, IS o IRNR. Sin embargo, el alcance de esta regularización excepcional realizada al margen del procedimiento previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria (y compatible con el mismo) es limitado, pues alcanzará únicamente:

a) A la *cuantía de las rentas* dejadas de declarar que se desprenda de la autoliquidación presentada, al establecer la norma que "se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial".

Ello significa que la presentación de la DTE puede no subsanar completamente anteriores incumplimientos y que puedan existir cantidades aún pendientes de ingresar. Por esta razón, nada obsta a que, presentada la declaración, el contribuyente decida realizar otra u otras autoliquidaciones complementarias referidas al mismo impuesto y periodo con el fin de regularizar voluntariamente y de manera completa su situación (por la vía ordinaria que prevé el artículo 27 de la LGT), excluyendo así responsabilidades por la comisión de infracciones o delitos contra la Hacienda Pública.

b) A la *calificación de las rentas regularizadas*, al disponerse que dicho "importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo".

Con respecto a la naturaleza de las ganancias patrimoniales no justificadas la doctrina mayoritaria entiende que tienen un carácter presuntivo, frente a otro sector minoritario que defiende la naturaleza sustantiva de la norma contenida en el art.39 de la Ley del IRPF.

²³Tal efecto, a la vista del sustancial cambio normativo introducido con la obligación de informar sobre bienes o derechos situados en el extranjero, es resaltado, entre otros, por J. RAGUÉ, "Luces y sombras sobre la declaración tributaria especial", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 847, 2012, BIB 2012/1287; y S. VELASCO, "Luces y sombras sobre la declaración tributaria especial", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 847, 2012, BIB 2012/1288.

Según dicha teoría mayoritaria, a partir de la verificación de una realidad fáctica como es la tenencia, declaración o adquisición de bienes, derechos o deudas que no se corresponden con la renta declarada por el contribuyente previamente en el propio IRPF o en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), se extrae una consecuencia jurídica consistente en presumir, salvo prueba en contrario por parte del contribuyente, que han existido rentas dejadas de declarar por parte de éste. Tal y como señala ALMAGRO MARTÍN²⁴, «se llega así a un juicio de presunción o de verdad presunta que justifica la existencia de la ganancia patrimonial gravable, aunque técnicamente no lo sea, pues en realidad no es más que el hecho base de una presunción iuris tantum por la cual se atribuye al sujeto pasivo una renta no descubierta ni conocida».

Así, tanto el artículo 39 de la Ley del IRPF como el artículo 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) introducen un mecanismo de naturaleza presuntiva para aflorar rentas ocultas cuya existencia se evidencia después a través actos de consumo que no guardan la debida proporción con la renta declarada por el sujeto. De ahí que, tal y como ha defendido algún autor²⁵, se trate de una figura que no encaja en ninguno de los componentes que la ley configura como integrantes de la renta del contribuyente puesto que, aunque en estos casos se produce una alteración en la composición del patrimonio, no hay, sin embargo, variación en su valor. Esta inexistencia de incremento patrimonial determina que no pueda calificarse en puridad como renta gravable. Consiste, únicamente, en un mecanismo presuntivo que actúa como cláusula de cierre del sistema de imposición sobre la renta, que utiliza la información patrimonial como forma de exteriorización de rentas ocultas; de tal manera que, de la adquisición de bienes que no fue posible financiar con la renta declarada haya que concluir la obtención de otras rentas.

A efectos prácticos, ello supone que el importe al que ascienda el valor de adquisición de los elementos patrimoniales aflorados voluntariamente por el contribuyente con la DTE tendrá la consideración de "renta declarada" valiéndose el legislador del mecanismo presuntivo anteriormente comentado. Sin embargo, este mecanismo presuntivo se utiliza en este caso a favor del sujeto declarante y no de la Hacienda Pública, al evitar que, de otro modo, las rentas no declaradas que pudieran descubrirse en caso de iniciarse actuaciones de comprobación o investigación que pusieran de

²⁴Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas", *Quincena Fiscal*, nº 5, 2013, BIB 2013/451. En este artículo se puede encontrar una síntesis de las contribuciones doctrinales más importantes sobre de la naturaleza presuntiva o sustantiva de las ganancias patrimoniales no justificadas.

²⁵G. DE LA PEÑA VELASCO, "Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 32, 1981, p. 593.

manifiesto la realización por parte del contribuyente de actos de consumo que no guardan la debida proporción con la renta declarada, pudieran ser calificadas como "ganancias patrimoniales no justificadas".

Esto, sin embargo es contrario a la doctrina administrativa, pues el Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución de 20 de julio de 1994, negó la posibilidad autoliquidar las ganancias no justificadas, considerando este mecanismo un recurso del sistema fiscal a posteriori habida cuenta de la dificultad que desde el plano teórico implicaría que sea el propio contribuyente el que califique de injustificada una ganancia. En efecto, como señala el Tribunal «nadie mejor que el contribuyente conoce el origen de la capacidad económica que las rentas manifiestan, siendo impensable, por absurdo, que un sujeto ignore si provienen del trabajo desempeñado o una actividad ejercida, o de unos inmuebles o capitales invertidos, o de una transmisión onerosa o lucrativa...». Por ello, «cuando por falta de diligencia o por cualquier otro motivo no declara o declara sólo parcialmente las rentas obtenidas, incumpliendo así sus obligaciones fiscales, no puede pretender declarar, si posteriormente se arrepiente, amparándose bajo el concepto de incrementos o plusvalías que en su día ocultó y que posteriormente decide declarar, enmendando su comportamiento pasado; en otras palabras, *este instituto no puede servir de cauce a las regularizaciones voluntarias de los contribuyentes...*». Según esta doctrina, la regularización en tales casos sólo podría pasar por el arrepentimiento espontáneo que se instrumenta en el ámbito tributario a través de los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo plasmados en las declaraciones tributarias complementarias (artículo 27 de la LGT).

- c) Condonación parcial respecto de la cuota tributaria que resultaría de la aplicación del tipo de gravamen al que se somete la renta en la normativa reguladora del IRPF, del IS o del IRNR. Este efecto, además, pone de manifiesto nuevamente lo inadecuado del cauce normativo previsto para la introducción de la DTE, pues, de conformidad con lo establecido en el artículo 75 de la LGT "las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen".
- d) Por último, se establece que el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales en relación con IRPF, IS e IRNR, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente, lo cual significa que tendrá incidencia en futuras liquidaciones de tales impuestos al tomarse como base, por ejemplo, para el cálculo de las eventuales plusvalías que en el futuro pudieran materializarse. Ahora bien, dada la posible discordancia entre el valor de adquisición y el valor de mercado del bien en el momento de la presentación de la DTE se establece la cautela de que, en tales casos, cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o

derechos en esa fecha, a efectos de futuras transmisiones únicamente son computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.

Como consecuencia de lo anterior, en el supuesto de que el valor normal de mercado en el momento de la presentación de la declaración tributaria especial fuera inferior al valor de adquisición del bien o derecho objeto de la misma, cuando posteriormente transmita dicho elemento patrimonial no podrá computar una pérdida por la diferencia entre ambos valores (valor de adquisición y valor de mercado).

A tales efectos la DGT aclara que, cuando la pérdida fuera superior a la diferencia entre ambos valores, sí podrá computarse una pérdida por el exceso²⁶.

2.5.2. Condonación de las obligaciones accesorias

Sobre la cuota resultante de la presentación de la DTE no serán exigibles intereses de demora ni recargos. Ello supone una condonación de estas obligaciones accesorias que con carácter general conlleva la regularización voluntaria de su situación por parte del contribuyente. La exclusión de las sanciones a cambio del completo pago de la cuota tributaria restante, de los intereses de demora que pudieran corresponder y de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo son una vía prevista en nuestro ordenamiento (artículo 27 de la LGT) que constituye una *amnistía pura* con la que el legislador pretende incentivar el cumplimiento tardío aunque espontáneo. Sin embargo, la DTE va más allá y, en aras de amplificar el efecto "última llamada" de esta especial y excepcional vía de regularización que supone la DTE, condona también las obligaciones accesorias que con carácter resarcitorio se impondrían al que regularizase su situación tributaria sin requerimiento previo de la Administración.

2.5.3. Exclusión de la responsabilidad infractora

²⁶La DGT pone el siguiente ejemplo: supongamos una persona física que adquirió un activo con rentas no declaradas por 10.000 euros (valor de mercado en el momento de presentar la declaración tributaria especial de 5.000 euros), si posteriormente lo transmite por 6.000 euros no podrá computarse una pérdida por 4.000 euros, dado que esa pérdida no excede de la diferencia de 5.000 euros, entre el valor de adquisición del elemento patrimonial (10.000 euros) y el valor normal de mercado en el momento de presentar la declaración (5.000 euros).

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

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

La Disposición Adicional Primera (apartado 2.) del Real Decreto-ley 12/2012 determina que otro de los efectos de la presentación de la DTE es la inexigibilidad de sanciones por los comportamientos que hubieran sido constitutivos de infracciones tributarias.

Esta exclusión de la responsabilidad infractora ha sido tradicionalmente anudada a los supuestos ordinarios de regularización voluntaria (art. 179.3 de la Ley General Tributaria), en atención a la posterior conducta reparadora del perjuicio causado a la Hacienda pública. Ahora bien, estamos haciendo referencia en estos casos a supuestos en que tanto el reconocimiento de la deuda tributaria como su pago son completos, características que no reviste la DTE. A pesar de todo, el legislador tributario ha pretendido configurar una nueva eximente, como forma de incentivar la utilización de esta regularización de carácter selectivo, limitado temporalmente y extraordinario.

Paralelamente, la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica 7/2012, que reformó el Código Penal²⁷, procedió a declarar igualmente la exoneración de la responsabilidad penal a favor de los sujetos que se acojan a la DTE.

En cuanto a su naturaleza, estas normas representan una causa de levantamiento de la sanción tributaria y de la pena que correspondería aplicar por la comisión de una acción típica, antijurídica, culpable y sancionable o punible, esto es, eliminan retroactivamente el carácter infractor y, en su caso, delictivo, de la conducta defraudadora, en atención a un comportamiento voluntario posterior a la ejecución del hecho que es reparador (en nuestro caso sólo parcialmente) del daño causado²⁸.

Entendemos, por otra parte, que no son aplicables a este procedimiento ni el art. 180.2 de la Ley General Tributaria (recientemente modificado por el Real Decreto-ley 12/2012), ni el art. 305.4 del Código Penal (modificado también por la LO 7/2012), ya que las previsiones y beneficios (por ejemplo, en lo relativo a los períodos impositivos no prescritos penalmente) recogidos en estos preceptos se extienden a los supuestos de regularizaciones "ordinarias" (art. 27 de la Ley General Tributaria) y exigen una reparación "completa" del perjuicio económico causado, a través del pago del importe total de la deuda tributaria

²⁷Se entenderán declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada período impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la declaración tributaria especial en 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" (Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 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 de 28 de diciembre-).

²⁸En este sentido se pronuncia C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal económico y de la empresa (Parte especial)* (lección sexta, 2.8.), 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013 (en prensa).

defraudada y de los recargos que proceden en razón a la extemporaneidad del cumplimiento²⁹.

Por ello, a nuestro juicio, la DTE no es una regularización propiamente dicha, sino que reviste las características asociadas a una amnistía fiscal subsanadora del comportamiento incumplidor a través de la declaración y pago de una parte de la deuda tributaria devengada, siendo objeto de condonación la cuantía restante.

2.5.4. Carácter reservado de la información tributaria proporcionada

La normativa comentada dispone expresamente que “los datos relativos a la declaración tributaria especial obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado”.

Ahora bien, en la medida en que con la presentación de la DTE no se pueden regularizar otros impuestos (IVA, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio)³⁰, es evidente que a través de los datos así obtenidos la Administración tributaria, si despliega sobre los mismos sus facultades de comprobación e investigación, hallará evidencias de otros impuestos que dichos sujetos no hayan pagado, o detectará situaciones que no permitían presentar la DTE (por ejemplo porque se afloran bienes que no tiene origen en rentas dejadas de declarar a efectos del IRPF, IS, e IRNR). Pensemos en el caso de un contribuyente del IRPF que ejerce una actividad económica y que se acoge a esta vía de regularización. La DTE constituye una evidencia clara de que, en la medida en que se declara titular de un patrimonio adquirido con rentas no declaradas derivadas de su actividad profesional, ha de existir un montante de operaciones sujetas a IVA ocultas a la Administración tributaria y sería necesario verificar que este contribuyente, paralelamente a la regularización de su IRPF vía DTE, ha procedido a actualizar su situación respecto del IVA a través de la presentación de las correspondientes declaraciones complementarias de este impuesto.

Situaciones como ésta son denunciadas por Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado que reclamaron al Gobierno que entre las medidas y actuaciones que va a acometer la Agencia Tributaria en el año 2013 se incluya la comprobación de las Declaraciones Tributarias Especiales, y que figure así expresamente en el Plan de Control Tributario del ese año³¹. En su comunicación de marzo de 2013³², esta

²⁹Es contrario a esta interpretación, entre otros, B. DEL ROSAL BLASCO, “Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-ley 12/2012”, en *La Ley*, nº 7893, 2012 (disponible *on line*).

³⁰Sobre la limitación de la regularización a la imposición sobre la renta puede verse, por todos, H. LÓPEZ LÓPEZ y R. CAMPIONE, “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 3, septiembre 2012-febrero 2013, p. 114.

³¹Petición de la inclusión en el Plan de Control Tributario del año 2013 de la comprobación de los contribuyentes que han presentado la Declaración Tributaria Especial, de fecha 6 de febrero de 2013.

organización se queja de que los criterios plasmados en el último Plan de Control³³ suponen una dejación de las funciones fiscalizadoras que la AEAT debiera ejercer respecto impuestos que no están amparados por la amnistía, haciendo, así, caso omiso a la petición contenida en el escrito presentado en fecha 6 de febrero de 2013.

Tal afirmación no nos parece, sin embargo, del todo cierta, pues, si atendemos al tenor literal de las directrices generales aprobadas en el Plan de Control, aunque es cierto que no encontramos referencias expresas a los contribuyentes que se hayan acogido a la DTE, sin embargo, se incluye una que podría abrir la puerta a la regularización de la situación de los declarantes acogidos a la amnistía fiscal en relación con los impuestos cuya gestión y recaudación corresponda a las Comunidades Autónomas. Y es que, tal y como se señala expresamente en tal disposición “en el marco de sus planes de control, la Agencia Tributaria analizará si los contribuyentes que se han acogido a *procesos de regularización voluntaria de su situación tributaria, ya sean estos ordinarios o extraordinarios, se han ajustado a la finalidad prevista en la normativa reguladora de dichos procesos*. Asimismo, la información obtenida en estos procesos será cedida a las CCAA cuando resulte de interés para la gestión de los tributos respecto de los que sean competentes”.

Todo parece indicar que, aunque las Declaraciones Tributarias Especiales que se hayan presentado sólo parece que serán objeto de una mera comprobación formal destinada a examinar en función de los datos y la documentación aportada la correcta aplicación de la normativa reguladora de esta regularización extraordinaria, los datos obtenidos por la Agencia a través de esta vía serán cedidos a las CCAA, que podrán iniciar procedimientos de comprobación o inspección respecto de los impuestos cedidos que pudieran haberse dejado de declarar, muy especialmente el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Sin embargo, la evasión de otros impuestos como el IVA o el IS que pudiera ponerse de manifiesto con el reconocimiento de la existencia de rentas no declaradas cuando el contribuyente ejerciese actividades económicas, donde la bolsa de fraude es mucho más importante a efectos cuantitativos, no parecen quedar incluidas en las actuaciones de inspección a desarrollar en 2013; lo que, en nuestra opinión, vulnera los principios de justicia tributaria por el trato diferenciado que se otorga en función del tipo de contribuyente y fuente de renta. Y es que la Agencia Tributaria, en la medida en que tiene encomendado el fundamental

³²“Problemas de la AEAT en la lucha contra el fraude fiscal”, disponible en http://www.inspectoresdehacienda.org/images/stories/pdf/documentacion/documentosemitidos/140313_problemas_lucha_fraude.pdf.

³³Aprobado por la Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013 (BOE de 12 de marzo de 2013).

cometido de velar por la correcta aplicación del sistema tributario de tal forma que se cumpla el principio constitucional en virtud del cual todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica³⁴, no puede entender subsanados anteriores incumplimientos más allá de lo que dispone el RDL, pues, al limitarse los efectos de la regularización a la imposición sobre la renta, debe asegurarse de que los beneficiarios de este mecanismo especial de regularización se pongan al corriente también del pago de otros impuestos que hayan dejado de pagar.

3. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Tal y como expresamente establece el artículo primero de la Orden de mayo de 2012, la DTE “participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria *sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad*”.

Dicha afirmación de que con la autoliquidación practicada por el contribuyente no se está liquidando una obligación tributaria devengada con anterioridad, nos resulta difícilmente digerible desde un punto de vista conceptual³⁵. Más aún si tenemos en cuenta que el principal efecto anudado a esta DTE es el de que las personas o entidades que se acojan a la misma regularizarán su situación tributaria respecto de los impuestos sobre la renta.

Sin embargo, si las mencionadas rentas no pueden en un eventual procedimiento de comprobación o inspección ser incluidas en las bases imponibles descubiertas por los órganos de la Inspección (por considerarse rentas ya declaradas en relación con tales impuestos y períodos), carece de sentido la afirmación de que, con la presentación de la DTE, no se esté liquidando una obligación tributaria devengada con

³⁴Mucho nos tememos que, que en relación con los efectos que puedan derivarse de los afloramientos que produzca la DTE va a seguir la ya tradicional diferencia de trato en cuanto al control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias existente en España. Un modelo que, como es sabido, revela grandes diferencias en función del tipo de rentas o contribuyentes: frente a la vigilancia exhaustiva a la que se somete a las rentas derivadas del trabajo; sorprende el escaso seguimiento que se hace de las rentas derivadas de actividades económicas en general, y de los grandes grupos económicos y el fraude sofisticado, en particular. Dicha diferencia de trato, que en nuestra opinión vulnera el artículo 31 de nuestra Carta magna, parece que seguirá manteniéndose en cuanto al control del fraude que pudiera detectarse tras los datos que obtenga la Administración Tributaria con la DTE. La importancia de este diferente tratamiento no es baladí, pues acaba teniendo un claro reflejo en la distribución de la carga tributaria, tal y como se desprende del último informe de recaudación de la AEAT de los años 2011 y 2012, donde se puede constatar que la recaudación por el IRPF supone casi la mitad de lo recaudado (las retenciones de rentas del trabajo en 2011 han supuesto el 93% y el 92% en 2012), frente a la ridícula aportación del Impuesto sobre Sociedades, que no ha pasado de un 10% en 2011 y del 13% en 2012.

³⁵Detrás de esta afirmación pudiera estar la intención del ejecutivo de sustraer la recaudación obtenida con la DTE del reparto que del 50% de la recaudación del IRPF corresponde a las CCAA.

anterioridad, por cuanto que redundaría en la regularización de una obligación tributaria devengada con anterioridad.

Es más, la opción introducida por el RDL 12/2012 permite al sujeto autoliquidar de forma voluntaria y extemporánea un impuesto sobre la renta, sin necesidad de declarar el verdadero importe y naturaleza de las rentas que hasta ese momento mantuvo ocultas (pues le basta con aplicar una presunción de equivalencia del importe de la renta con el del valor de los bienes afluídos) y aplicando un tipo impositivo sensiblemente inferior al que le correspondía (10%). Es por ello por lo que, si las cantidades que el sujeto pasivo ingresa cuando se acoge a esta posibilidad de regularización introducida por el RDL 12/2012 deben considerarse "cuota del IRPF, IS o IRNR", no cabe duda de que el sujeto está ingresando cantidades correspondientes a alguno de estos tributos fuera del plazo de presentación de la autoliquidación previsto en su normativa correspondiente.

En este sentido, en la medida en la que se están regularizando de facto y al margen de la vía ordinaria las rentas ocultas que se materializan en una situación patrimonial que el sujeto nunca podría justificar sobre la base de las rentas que ha venido declarando, la DTE no podría calificarse como un gravamen específico³⁶, sino de autoliquidación extemporánea de las rentas no declaradas correspondientes a ejercicios anteriores, pero con un alcance y unos efectos que la convierten en una medida que permite a los beneficiarios acogerse a una auténtica *condonación parcial de la deuda tributaria debida*. A esta conclusión llegamos al constatar que cualquier regularización ordinaria que hiciera el sujeto a través de una autoliquidación complementaria conllevaría la necesidad de imputar las rentas a un período concreto; someterlas a los tipos impositivos vigentes en cada momento; así como el pago de los correspondientes recargos e intereses de demora que se exigen con carácter general como compensación por los incumplimientos previos de las obligaciones tributarias a las que un sujeto está sometido.

³⁶No estamos de acuerdo, por lo tanto, con la postura que califica a la DTE de *gravamen especial*. En este sentido, señala FALCÓN Y TELLA que la DTE constituye «una verdadera y propia autoliquidación, pero lo que se autoliquidada e ingresa es el gravamen especial del 10%, que según el art. 5 tiene la consideración de cuota del IRPF, del IS o del IRNR según la naturaleza del declarante. Es decir, se contabilizará como ingreso de 2012, y por los conceptos tributarios mencionados, aunque en realidad se trata de un gravamen ad hoc que viene a sustituir y sanar posible omisiones en estos tributos producidas en ejercicios anteriores, prescritos o no, al menos en la configuración que realiza la Orden, pese a la dudosa suficiencia de rango para ello. Por esta razón se dice que la autoliquidación no tiene por objeto ninguna obligación tributaria devengada con anterioridad, ya que su objeto es únicamente el gravamen especial del 10%, que nace en el momento de presentación de la declaración especial. Cuestión distinta es que la presentación de la declaración produzca efectos extintivos de algunas obligaciones anteriores», en R. FALCÓN Y TELLA, "De nuevo sobre la *declaración especial* prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo, *Quincena Fiscal*, nº. 13, 2012, BIB 2012\1233.

4. EXAMEN DE SU CONSTITUCIONALIDAD

El 15 de junio de 2012 ciento cinco diputados del Grupo Parlamentario del PSOE presentaron un recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012, que fue admitido a trámite por providencia del Tribunal Constitucional de 16 de julio (BOE del 24 de julio)³⁷.

El recurso se funda en la posible contravención del art. 86 del texto constitucional, regulador de la figura del Decreto-ley, y del art. 31.1, que consagra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios de justicia tributaria: generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad.

Al socaire de la referencia a los argumentos presentados para defender la inconstitucionalidad de esta disposición haremos nuestras propias reflexiones.

4.1. La DTE y el principio de reserva de Ley en materia tributaria

Como es bien conocido, la aplicación del Decreto-Ley en materia tributaria, y más allá de los presupuestos habilitantes exigidos por el artículo 86 de la Constitución³⁸, reviste sus propias peculiaridades, definidas en una larga y ya muy consolidada jurisprudencia constitucional³⁹.

En suma, entiende el Tribunal Constitucional que, al no poder afectar este tipo de disposiciones a los derechos, deberes y libertades de los

³⁷Además, este Grupo Parlamentario presentó el 25 de junio un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional solicitando la declaración de nulidad de la Orden Ministerial de 31 de mayo (que aprobó el modelo de DTE), por posible vulneración del principio de jerarquía normativa. Sin embargo, y mediante Auto de 18 de octubre, la Audiencia Nacional resolvió su inadmisión por falta de legitimación activa.

Por otra parte, y ante las diversas solicitudes llegadas a la Oficina del Defensor del Pueblo instándole a que presentara recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012, se reunió el 27 de junio su Junta de Coordinación y Régimen Interior, que decidió no hacer uso de su legitimación en este sentido.

³⁸1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al Derecho electoral general.

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

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

En el caso que nos ocupa, y en cuanto a los aspectos formales, hay que recordar que el 12 de abril de 2012 el Congreso de los Diputados acordó la convalidación del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo (BOE de 19 de abril).

³⁹Entre otras, las SSTC 6/1983, de 4 de febrero; 41/1983, de 18 de mayo; 51/1993, de 11 de febrero; 182/1997, de 28 de octubre; 137/2003, de 3 de julio; 108/2004, de 30 de junio; y 189/2005, de 7 de julio.

ciudadanos, y al formular el art. 31.1 el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que constituye un mandato jurídico fuente de obligaciones y derechos de los ciudadanos frente al ejercicio del poder tributario del Estado u otra Administración territorial, el Decreto-ley no puede alterarlo.

Lo más relevante al efecto es la determinación de las condiciones o supuestos de afectación inconstitucional del deber del art. 31, lo que se ha ido definiendo en los últimos años -aunque todavía no de forma suficiente- en base a la resolución de casos presentados sobre diversos Decretos-leyes reguladores de materias impositivas.

En este sentido, el ámbito de la prohibición queda circunscrito a la alteración del régimen general o los elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, esto es, se interpreta que es inconstitucional cualquier intervención o innovación normativa llevada a cabo por un Decreto-ley, 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". Para ello, hay que tener en cuenta en qué tributo incide, el grado en que interviene el principio de capacidad económica, los elementos que resultan alterados y la naturaleza y alcance de la regulación concreta (STC 182/1997).

La jurisprudencia constitucional recaída desde entonces ha centrado en gran medida su análisis en la identificación de la naturaleza y estructura de la figura tributaria modificada, y, significativamente, en la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario. Ello ha llevado a concluir al Alto Tribunal que, como regla general, una alteración de entidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es uno de los pilares estructurales del sistema por ser el que mejor traduce los principios de justicia tributaria y el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, provoca un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos y afecta a la esencia del deber constitucional de contribuir.

Pues bien, con fundamento en esta doctrina, los recurrentes sostienen que la disposición impugnada afecta de forma sustancial a la posición de los contribuyentes en el sistema tributario, ya que sustituye las obligaciones tributarias incumplidas en la imposición sobre la renta a que se encontraban sujetos, por un nuevo gravamen de naturaleza personal, directa y temporal y de carácter voluntario, que permite el pago de una prestación única del 10% del valor de los bienes y derechos regularizados, contradiciendo los principios de justicia tributaria, y, particularmente, los de capacidad económica, igualdad y progresividad.

Sin embargo, creemos que es de toda evidencia que el Real Decreto-ley 12/2012, no pretende la creación de un nuevo gravamen, ya que, y sin entrar en más consideraciones, una de las notas características de los tributos es precisamente su naturaleza coactiva. Para la tacha de inconstitucionalidad es suficiente con defender que esta regulación modifica -sólo para un colectivo de ciudadanos- elementos fundamentales

del régimen general de los impuestos sobre la renta (IRPF, IS ó IRNR), tanto respecto de la calificación de los ingresos, como de su cuantificación, como de las consecuencias tributarias de su incumplimiento, como de aspectos relacionados con los procedimientos de aplicación de estos tributos. Esta constatación conduce a percibir claramente la afectación del deber de contribuir y, por tanto, a sostener la vulneración del art. 86 de la Constitución.

4.2. La DTE y los principios de justicia tributaria

En cuanto al segundo de los motivos de impugnación -la vulneración de los principios de justicia tributaria del art. 31-, los recurrentes mantienen que la DTE quiebra el principio de generalidad, ya que prevé unos beneficios fiscales sólo aplicables a un grupo de contribuyentes cuya única característica diferencial es una conducta de incumplimiento de sus obligaciones fiscales que no ha sido descubierta por la Administración tributaria. Vulneraría también a su juicio los principios de igualdad y capacidad económica, ya que varios contribuyentes con situaciones jurídicas comparables son sometidos a regímenes tributarios diferentes y dicha desigualdad de trato carece de una justificación objetiva y razonable. Y señalan que, aún en el caso de que pudiera considerarse como tal la finalidad de obtener nuevos ingresos para compensar el déficit, no se superaría asimismo el juicio de constitucionalidad, ya se trataría de una medida desproporcionada para conseguir dicho objetivo, especialmente teniendo en cuenta que el art. 27 de la Ley General Tributaria ya contiene un cauce para la regularización de las obligaciones tributarias pendientes⁴⁰.

Prima facie parece indudable que, a la luz de la doctrina constitucional sobre los mismos, la aplicación, tanto del principio de generalidad, como del de igualdad tributaria, el de capacidad económica y el de progresividad, como, naturalmente, la invocación conjunta de tales principios de justicia tributaria, resulta incompatible con la regulación de la DTE.

Por lo tanto, el análisis constitucional debe reconducirse al examen de si la regulación en cuestión pretende la obtención de alguna finalidad igualmente amparada en la Constitución. Y resolver acerca de la posible tensión entre el deber de contribuir de acuerdo con los principios de justicia tributaria y el logro de otros objetivos constitucionales, debe pasar inexorablemente por un análisis de la idoneidad, pertinencia y necesidad de esta medida administrativa, un análisis su conformidad y adecuación con el interés público protegido y el consiguiente juicio de correspondencia

⁴⁰Añaden también, aunque sin argumentarlo posteriormente, la contravención del principio de progresividad, en la medida en que la DTE conlleva la aplicación de un tipo de gravamen fijo (alícuota proporcional) con independencia de la cuantía de la renta declarada.

El recurso contiene un caso hipotético, del que se desprende que, a igualdad de ingresos sujetos a imposición sobre la renta (misma capacidad económica), el beneficiario de la DTE pagaría aproximadamente un 20% de lo que le correspondería aportar a un contribuyente que cumplió con sus obligaciones tributarias.

entre los bienes jurídicos en conflicto. Es decir, realizar la ponderación que entraña el principio de proporcionalidad representa, en nuestra opinión, un análisis más detenido que el realizado por los recurrentes y la aportación de algunos argumentos que se echan de menos en el discurso.

Como se ha dicho, la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 12/2012 señala que el objetivo de la incorporación de la DTE es la obtención de un volumen adicional de ingresos para reducir el déficit público. No conviene insistir, por estar ya suficientemente reconocida su legitimidad, en que los tributos pueden tener fines extrafiscales, esto es, pueden servir como instrumentos de política económica y atender a la realización de otros fines constitucionales⁴¹.

Ahora bien, la disposición controvertida no resiste, a poco que se examine, el juicio de idoneidad, pertinencia y necesidad que entraña, como se ha dicho, la aplicación del principio de proporcionalidad. Sirva la mención de algunos datos y argumentos para defender esta afirmación. Por una parte, huelga decir que no es la única medida posible para lograr el objetivo perseguido; existen otros medios para obtener ingresos que contribuyan a acercarnos al objetivo de déficit. Al existir un amplio abanico de políticas públicas que se pueden desplegar para incrementar los recursos económicos (entre los más obvios se encuentra el incremento de la presión fiscal operado de acuerdo con los principios del art. 31), y con menor perturbación de otros bienes constitucionales, la necesidad de la misma es cuestionable. También hay que poner en entredicho su idoneidad, ya que existen estudios de impacto de medidas semejantes que informan de que el resultado económico de las mismas no es satisfactorio teniendo en cuenta su coexistencia con otros factores que detraen, por su lado, ingresos tributarios que en otro caso se percibirían. Tampoco se puede admitir, en fin, su pertinencia en un Estado social y democrático de Derecho, donde, particularmente, el juicio de desvalor y hasta de reproche social respecto de este tipo de decisiones es tan extendido.

5. EL CRITERIO DEL INTERÉS PÚBLICO EN LA ELECCIÓN DE LOS MEDIOS PARA SUPERAR LA CRISIS ECONÓMICA

El recurso a la amnistía fiscal por parte de nuestro Ejecutivo es preocupante desde numerosos puntos de vista. Dejando de lado los aspectos ideológicos del problema, hay que poner de manifiesto algunas implicaciones del mismo que, no por evidentes, se pueden obviar.

Constituyendo actualmente la evasión fiscal un problema global, que es merecedor en este momento de un Plan de acción europeo (que recoge por vez primera líneas de actuación decididas), y uno de cuyos fines explícitos es "contribuir a incrementar la equidad de los sistemas fiscales

⁴¹Uno de los primeros autores que reflexionó sobre la función extrafiscal del tributo y su relación con la justicia financiera fue P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, *La justicia fiscal y el impuesto sobre la renta*, USC, Santiago, 1973, pp. 41-44.

de los Estados miembros⁴², incluir entre las medidas a adoptar en España -donde el volumen del fraude alcanza el 20% del PIB-, un instrumento como el descrito en las páginas precedentes, representa, por un lado, un desistimiento -una rendición, casi podría decirse- en esta lucha (que se declara prioritaria en el actual contexto económico) a través de los procedimientos establecidos para el descubrimiento de conductas defraudadoras. Por lo tanto, es también, naturalmente, una forma de admitir y convalidar el incumplimiento de una de sus funciones esenciales por parte de la Administración tributaria, y de renunciar, por ende, a la recaudación del importe total de las cuotas tributarias que pudieran derivarse de la actividad inspectora.

Pero con independencia de otras consideraciones, la perspectiva de la ética fiscal se revela fundamental en este análisis. Por una parte, son los sujetos que utilizan su capacidad económica para realizar operaciones complejas y utilizar medios de dudosa legalidad (planificación fiscal agresiva, desplazamiento de bases imponibles a paraísos fiscales, creación de entidades interpuestas...) con el fin de evadir impuestos, los que resultan beneficiados de la política fiscal llevada a cabo por el Ejecutivo, desde luego, con quiebra de todo criterio de justicia financiera.

La percepción de este tratamiento desigual por los ciudadanos que cumplen sus obligaciones tributarias, así como de la impunidad de conductas que son socialmente reprochables, además de no compadecerse con los valores imperantes en un Estado social y democrático de Derecho, sólo conducen a desincentivar los comportamientos respetuosos con la Ley y a sembrar la desafección y la desconfianza respecto de los detentadores de la Política. Además de poner en entredicho la realidad del deber general de contribuir a la financiación de los gastos públicos.

Como bien se señala en las recientes iniciativas comunitarias, la lucha contra el fraude fiscal no puede convertirse sólo en un medio para obtener ingresos, sino que debe traducir la demanda social de equidad, y, en todo caso, es de toda evidencia que la crisis económica no puede justificar el quebrantamiento de los valores éticos alojados en nuestra cultura jurídica, en nuestro modelo de Estado y en nuestra Constitución.

6. BIBLIOGRAFÍA

BARBOT VEIGA DE FARIA, M. T.: "Paraísos fiscales: formas de utilización y medidas de combate a la evasión fiscal", en *Aspectos claves en las acciones de control de las administraciones públicas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 217-234.

CARRASCO REIJA, L. y CARRASCO REIJA, J.: "Planificación fiscal internacional (III): paraísos fiscales", *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, nº 119, 1993, pp. 3-30.

⁴²Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre un Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (COM (21012) 722/2), p. 17.

- DEL GIUDICE, M.: "Los paraísos fiscales y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias", en *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 295-312.
- DEL ROSAL BLASCO, B.: "Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-ley 12/2012", en *La Ley*, nº 7893, 2012 (disponible on line).
- FALCÓN Y TELLA, R.: "De nuevo sobre la *declaración especial* prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo", *Quincena Fiscal*, nº. 13, 2012, BIB 2012\1233.
- FALCÓN Y TELLA, R.: "De nuevo sobre la *declaración especial* prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (y II): titular "*jurídico*" y titular *real*", *Quincena Fiscal*, nº. 14, 2012, BIB 2012\1234.
- FLEMING, R.: "Instrumentos y procesos para controlar las actividades off-shore y los paraísos fiscales", en *La función de fiscalización de la administración tributaria y el control de la evasión*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 383-394.
- LERMAN, A.: "Tax amnesty: the Federal Perspective", *National Tax Journal*, vol. 39, nº 3, 1986, p. 325.
- LÓPEZ LABORDA, J. y RODRIGO SAUCO, F.: "El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?", *Hacienda Pública Española*, nº 163, 2002, pp. 121-156.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: "La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz", *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 3, septiembre 2012-febrero 2013, p. 103-124.
- MARTÍNEZ SELVA, J. M.: *Los paraísos fiscales*, Dijusa, 2ª ed., Madrid, 2009.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho Penal económico y de la empresa (Parte especial)* (lección sexta, 2.8.), 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013 (en prensa).
- OGEA RUIZ, R.: "La legislación española y los paraísos fiscales" en *Fiscalidad internacional*, VVAA (F. SERRANO ANTÓN, dir.), 2010, 1759-1792.
- OLIVELLA, P.: "*Las Amnistías fiscales: descripción y análisis económico*", *Papeles de trabajo*, Vol.30, Universidad Autónoma de Barcelona, 1992.
- PRIETO JANO, M. J.: "Medidas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales", *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº9, pp.228 y 229.
- SIMÓN ACOSTA, E.: "Regularización y transparencia fiscal: un paradigma de inseguridad jurídica", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 853/2012, BIB 2012/3432.
- VIDAL, S. y ESTEFANÍA, J.: "La cruzada contra los paraísos fiscales: ultimátum de la OCDE", *Escritura pública*, nº. 13, 2002, pp. 30-33.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *La justicia fiscal y el impuesto sobre la renta*, USC, Santiago, 1973.