



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

Los programas de cumplimiento
voluntario como medidas de
estímulo al cumplimiento
espontáneo de las obligaciones
tributarias

Laura Soto Bernabeu



Tesis **Doctorales**

UNIVERSIDAD de ALICANTE

Unitat de Digitalització UA

Unidad de Digitalización UA

**DEPARTAMENTO DE DISCIPLINAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
FACULTAD DE DERECHO**

**LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO COMO
MEDIDAS DE ESTÍMULO AL CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO DE LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

LAURA SOTO BERNABEU

**Tesis presentada para aspirar al grado de
DOCTORA POR LA UNIVERSIDAD DE ALICANTE
MENCIÓN DE DOCTORA INTERNACIONAL
DOCTORADO EN DERECHO**

Dirigida por:

Prof. Dr. D. EMILIO CENCERRADO MILLÁN

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS.....	17
NOTA PRELIMINAR.....	19
RESUMEN.....	21
ABSTRACT.....	23
INTRODUCCIÓN.....	27
CAPÍTULO I.- MARCO ESTRATÉGICO GENERAL EN EL QUE SE DESARROLLAN LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO	
I. CONSIDERACIONES PREVIAS.....	39
II. EL PAPEL DE LA OCDE EN EL DESARROLLO DE PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO.....	41
III. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO: LA ADOPCIÓN DE UN ENFOQUE RESPONSIVO COMO ELEMENTO COMÚN CON LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO.....	44
1. Los cambios experimentados en la relación jurídico-tributaria: de una relación puramente coercitiva a una relación basada en la buena fe, transparencia y confianza mutua.....	47

2.	El concepto de regulación responsiva como justificación para la implementación de los programas de cumplimiento voluntario y de un modelo de cumplimiento cooperativo en la relación entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes	60
2.1.	La aplicación del concepto de regulación responsiva por la <i>Australian Taxation Office</i>	63
2.2.	La aplicación de un enfoque responsivo mediante la gestión del riesgo fiscal de incumplimiento de los contribuyentes. Especial referencia a los programas de cumplimiento voluntario y el cumplimiento cooperativo.....	66

IV. MEJORAS EN LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR PARTE DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.....71

1.	Ámbito internacional: la labor de la OCDE en relación con el intercambio de información tributaria.....	74
1.1.	El artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE.....	74
1.2.	El Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria.....	77
1.3.	El Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras.....	81
1.4.	La Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal.....	84
2.	Ámbito europeo: la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad	88
2.1.	El intercambio automático de información sobre cuentas financieras en la Directiva 2014/107/UE.....	91

- 2.2. El intercambio automático de los acuerdos tributarios previos transfronterizos en la Directiva (UE) 2015/2376.....93
- 2.3. El intercambio automático del informe país por país en la Directiva (UE) 2016/881 y el acceso a la información recabada en el seno de la lucha contra el blanqueo de capitales mediante la Directiva (UE) 2016/2258...96
- 2.4. El intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación en la Directiva (UE) 2018/822.....102

- 3. El auge de la implementación de los programas de cumplimiento voluntario como consecuencia de los avances producidos en materia de obtención e intercambio de información con relevancia tributaria entre los Estados..... 103

CAPÍTULO II.- ANÁLISIS DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO EN ESPAÑA

I. CLASIFICACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO.....113

II. PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO GENERALES.....116

- 1. Las declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas en España 116
 - 1.1. Evolución normativa y régimen jurídico actual.....116
 - 1.2. Fundamento y finalidad.....121
 - 1.3. Naturaleza de los recargos por declaración extemporánea.....124
 - 1.4. Ámbito subjetivo y ámbito objetivo.....129
 - 1.4.1. Presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.....129
 - 1.4.2. Reducción de los recargos por declaración extemporánea.....133

1.5. Procedimiento para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea.....	135
1.5.1. Imposición automática de los recargos por declaración extemporánea.....	135
1.5.2. Necesidad de que se indique el período impositivo al que se refiere la declaración o autoliquidación extemporánea.....	138
1.5.3. Procedimiento administrativo para la liquidación de los recargos por declaración extemporánea.....	142
1.6. Efectos de la presentación de declaraciones extemporáneas sobre la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública.....	143
2. La <i>Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung</i> en Alemania.....	150
3. La <i>déclaration libératoire unique</i> en Bélgica	155
4. El <i>voluntary disclosures program</i> de Canadá	163
III. PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO ESPECIALES.....	172
1. Programas de cumplimiento voluntario especiales en España.....	172
1.1. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.....	172
1.1.1. Régimen jurídico de la regularización.....	172
1.1.2. Fundamento y finalidad.....	174
1.1.3. Artículo 30 Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.....	177
1.1.3.1. Ámbito subjetivo.....	177
1.1.3.2. Ámbito objetivo.....	178
1.1.3.3. Requisitos formales.....	179
1.1.3.4. Efectos de la regularización.....	181

1.1.4. Artículo 31 de la Ley 50/1977.....	183
1.2. La Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos.....	195
1.2.1. Régimen jurídico.....	195
1.2.2. Fundamento y finalidad.....	199
1.2.3. Régimen excepcional de los activos financieros con rendimiento implícito.....	202
1.2.3.1. Definición de activo financiero con retención en el origen.....	202
1.2.3.2. Retención aplicable y cálculo del rendimiento.....	204
1.2.3.3. Integración en la imposición personal.....	205
1.2.4. Rendimientos del capital mobiliario no sujetos a retención.....	208
1.2.5. Obligaciones formales asociadas a la nueva regulación de los activos financieros.....	211
1.2.5.1. Obligación de suministro de información.....	211
1.2.5.2. Presentación de declaraciones trimestrales y resúmenes anuales sobre las cantidades retenidas.....	212
1.2.6. Régimen de infracciones y sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos.....	213
1.3. Las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991.....	213
1.3.1. Régimen jurídico.....	213
1.3.2. Fundamento y finalidad.....	216
1.3.3. El canje de activos financieros regulado en la Disposición Adicional 13ª.....	220
1.3.3.1. Ámbito subjetivo.....	221
1.3.3.2. Ámbito objetivo y efectos jurídicos.....	222
1.3.3.3. Procedimiento para la suscripción de Deuda Pública Especial.....	226

1.3.3.4. Eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria.....	227
1.3.4. La regularización de situaciones tributarias en la Disposición Adicional 14ª.....	231
1.3.4.1. Ámbito subjetivo.....	231
1.3.4.2. Ámbito objetivo y efectos jurídicos.....	233
1.3.4.3. Aspectos formales de la presentación de declaraciones complementarias al amparo de la Disposición Adicional 14ª.....	236
1.3.4.4. Eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria.....	238
1.3.4.5. Endurecimiento del régimen de declaraciones extemporáneas previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.....	240
1.3.5. Eficacia penal de las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991.....	243
1.4. La Declaración Tributaria Especial de 2012.....	245
1.4.1. Régimen jurídico.....	245
1.4.2. Fundamento y finalidad.....	248
1.4.3. Ámbito subjetivo.....	250
1.4.3.1. Sujetos incluidos dentro del ámbito de aplicación de la Declaración Tributaria Especial.....	250
1.4.3.2. Diferencia entre titular jurídico y titular real.....	253
1.4.4. Ámbito objetivo.....	256
1.4.4.1. Naturaleza de la Declaración Tributaria Especial.....	257
1.4.4.2. Bienes y derechos susceptibles de declaración y cuantía a ingresar.....	258
1.4.4.3. Impuestos afectados por la Declaración Tributaria Especial.....	261
1.4.5. Relación con el régimen de las declaraciones extemporáneas del artículo 27 de la Ley General Tributaria.....	264

1.4.6. Procedimiento de presentación de la Declaración Tributaria Especial.....	265
1.4.7. Efectos derivados de la presentación de la Declaración Tributaria Especial.....	266
1.4.7.1. Efectos sobre el valor fiscal de los bienes y derechos declarados.....	266
1.4.7.2. Efectos sobre la prescripción.....	268
1.4.7.3. Efectos sobre futuras comprobaciones.....	269
1.4.7.4. Efectos sobre la responsabilidad penal.....	273
1.4.7.5. La publicación de la lista de contribuyentes que se acogieron a la Declaración Tributaria Especial.....	277
1.4.8. Recurso de inconstitucionalidad.....	282
1.4.8.1. Los motivos del recurso de inconstitucionalidad.....	283
1.4.8.2. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017.....	286
1.4.9. Otras medidas introducidas por el Real Decreto Ley 12/2012.....	293
1.5. Regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto.....	296
1.5.1. Régimen jurídico.....	296
1.5.2. Fundamento y finalidad.....	298
1.5.3. Ámbito subjetivo y ámbito objetivo.....	300
1.5.4. Procedimiento de declaración.....	301
2. La combinación del 2014 Offshore Voluntary Disclosure Program y los Streamlined filing compliance procedures en Estados Unidos	303
3. Programas de cumplimiento voluntario especiales en Italia.....	316
3.1. La <i>dichiarazioni integrativa</i> y el <i>condono tombale</i> previstos en la Ley de 27 de diciembre de 2002 (n.289).....	316

3.2.	La <i>collaborazione volontaria</i> como aplicación de las recomendaciones de la OCDE respecto los programas de cumplimiento voluntario.....	324
3.2.1.	La <i>collaborazione volontaria</i> en la Ley de 15 de diciembre de 2014 (n. 186).....	326
3.2.2.	La reapertura y actualización del procedimiento de <i>collaborazione volontaria</i> por el Decreto-Ley de 22 de octubre de 2016 (n. 193).....	335
4.	El <i>regime excepcionais de regularizaçao tributária</i> en Portugal.....	342
4.1.	La primera versión del programa en la Ley 39-A/2005. Especial mención a los efectos de la inversión en títulos de deuda pública emitidos por el Estado portugués.....	343
4.2.	La segunda versión del programa introducida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 y la obligación de repatriar los elementos patrimoniales declarados.....	347
4.3.	La tercera versión del programa tras su modificación mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 y el aumento del porcentaje aplicable.....	349
IV.	OTRAS MEDIDAS DESTINADAS A LA CONSECUCCIÓN DE UN AUMENTO EN LA RECAUDACIÓN Y A LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN CON RELEVANCIA TRIBUTARIA.....	351
1.	Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.....	352
1.1.	Régimen jurídico.....	352
1.2.	Fundamento y finalidad.....	353
1.3.	Ámbito subjetivo y ámbito objetivo.....	356
1.4.	Procedimiento de declaración.....	358

2.	Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español no incluidos en la disposición adicional decimoquinta de esta Ley.....	358
2.1.	Régimen jurídico, fundamento y finalidad.....	358
2.2.	Ámbito subjetivo, ámbito objetivo y procedimiento de declaración.....	360
3.	Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.....	362
3.1.	Régimen jurídico.....	362
3.2.	Fundamento y finalidad.....	364
3.3.	Ámbito subjetivo.....	368
3.4.	Ámbito objetivo.....	374
3.5.	Régimen sancionador y otras consecuencias derivadas del incumplimiento.....	377
3.6.	Procedimiento de infracción 4330/2014.....	382
3.6.1.	Desarrollo y estado actual del procedimiento.....	382
3.6.2.	Los motivos por los que la Comisión Europea considera que el régimen sancionador de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero resulta desproporcionado.....	385
4.	La revelación de estructuras de planificación fiscal como un elemento más de la mejora en los medios de obtención e intercambio de información y como estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias	389
4.1.	La Acción 12 del Plan de Acción BEPS: la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal.....	391

- 4.2. La Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, la implementación de la Acción 12 de BEPS al ámbito de la Unión Europea.....395

CAPÍTULO III.- CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

I. CONCEPTO DE PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO.....407

1. ¿Qué debemos entender por cumplimiento voluntario?..... 408
2. Concepto de programa de cumplimiento voluntario 411
3. Elementos de la definición de programa de cumplimiento voluntario..... 414
 - 3.1. Los programas de cumplimiento voluntario como resultado de la aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias.....415
 - 3.2. La voluntariedad en la declaración presentada por el contribuyente previamente incumplidor.....417
 - 3.3. La revelación de información con trascendencia tributaria previamente ocultada.....428
 - 3.4. El cumplimiento mediante el pago de las deudas tributarias pendientes.....440
4. Régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario 449
 - 4.1. Ámbito subjetivo.....449
 - 4.2. Ámbito objetivo y ámbito temporal.....455

- 4.3. Los efectos de los programas de cumplimiento voluntario. Especial mención a su incidencia en la determinación de la cuota tributaria, los intereses de demora, los recargos y la responsabilidad administrativa y penal derivada de la conducta regularizada.....464

II. EL NECESARIO EQUILIBRIO DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....478

1. Las exigencias del principio de seguridad jurídica en relación con los programas de cumplimiento voluntario 479
2. El principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria como pieza clave en la elección del vehículo normativo idóneo 496
3. Los principios materiales de justicia tributaria en relación con los programas de cumplimiento voluntario y su necesaria ponderación con otros principios constitucionalmente protegidos 508

III. EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA COMO LÍMITE A LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO. ESPECIAL REFERENCIA A LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES ESTABLECIDAS EN EL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA.....534

1. Los programas de cumplimiento voluntario y las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.....535
- 1.1. Las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y su posible restricción por la implementación de un programa de cumplimiento voluntario.....535

1.2. Las exigencias imperativas de interés general y el principio de proporcionalidad como elementos clave para determinar la existencia de una restricción a cualquiera de las libertades fundamentales recogidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.....	541
2. La compatibilidad de los programas de cumplimiento voluntario con el Derecho derivado de la Unión Europea. Las exigencias resultantes de la armonización en materia de imposición indirecta.....	552
3. La posible consideración de los programas de cumplimiento voluntario como una ayuda de Estado según lo dispuesto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.....	553
CONCLUSIONES.....	559
CONCLUSIONS.....	577
BIBLIOGRAFÍA.....	593

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AFRO	Activo Financiero con Retención en Origen
ATO	<i>Australian Taxation Office</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BISEP	<i>Business, Industry, Sociological, Economic and Psychological</i>
BOE	Boletín Oficial del Estado
BRR	<i>Business Risk Review</i>
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CJEU	<i>Court of Justice of the European Union</i>
DGT	Dirección General de Tributos
DLU	<i>Déclaration liberatoire unique</i>
DOTAS	<i>Disclosure of tax avoidance schemes</i>
DTE	Declaración Tributaria Especial
ECR	Estándar Común de Reporte
EEA	<i>European Economic Area</i>
EEE	Espacio Económico Europeo
FAT	Foro OCDE sobre Administración tributaria
FBAR	<i>Report of Foreign Bank and Financial Accounts</i>
FJ	Fundamento jurídico
HMRC	<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i>
ICAP	<i>International Compliance and Assurance Programme</i>
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IS	Impuesto sobre Sociedades
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
NTCA	<i>The Netherlands Tax and Customs Administration</i>
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OVDP	<i>Offshore Voluntary Disclosure Program</i>
RERT	<i>Regime excepcionais de regularizaçao tributária</i>

STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TIEA	<i>Tax Information Exchange Agreement</i>
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
VDCP	<i>Voluntary Disclosure and Compliance Programme</i>
VDP	<i>Voluntary Disclosures Program</i>



Universitat d'Alacant
 Universidad de Alicante

NOTA PRELIMINAR

Este trabajo de investigación ha contado con la financiación y apoyo institucional del Ministerio de Economía y Competitividad y de la Generalitat Valenciana. Desde enero de 2016 hasta diciembre de 2018, esta tesis doctoral se ha desarrollado en el seno del proyecto “El Plan de Acción Europeo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y su incidencia en el ordenamiento tributario español”, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad (DER2015-64816-P), cuyo investigador principal era el Prof. Dr. D. Emilio Cencerrado Millán. Junto a ello, durante los primeros meses, esta tesis doctoral se enmarcó en el Proyecto de Investigación “La investigación y la transferencia del conocimiento en el marco del ordenamiento financiero comunitario e institucional” concedido en el seno de las Ayudas para Grupos de Investigación de Excelencia del Programa PROMETEO 2012 de la Conselleria de Educación de la Generalitat Valenciana (PROMETEO/2012/073), cuya investigadora principal era la Prof. Dra. Dña. Amparo Navarro Faure. Posteriormente, esta tesis doctoral se desarrolló hasta enero de 2018 en el seno del Proyecto de Investigación “Los Planes de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y la seguridad jurídica en el ordenamiento europeo e internacional” concedido dentro de las Ayudas para Grupos de Investigación de Excelencia del Programa PROMETEO 2016 de la Conselleria de Educación de la Generalitat Valenciana (PROMETEO 2016/053), cuya investigadora principal es la Prof. Dra. Dña. Amparo Navarro Faure.

Como consecuencia de la obtención de una plaza de personal colaborador junior en concurrencia competitiva en el seno del proyecto citado en último lugar, fue posible la realización de una estancia de investigación de tres meses en el *International Bureau of Fiscal Documentation* (Ámsterdam), financiada por el Programa de Becas para Estancias Predoctorales fuera de la Comunidad Valenciana de la Conselleria de Educación de la Generalitat Valenciana (BEPFI-2017).

RESUMEN

El objeto de la presente tesis doctoral es realizar un análisis crítico de los programas de cumplimiento voluntario como medidas destinadas a la mejora del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias a largo plazo para determinar de manera sistemática en qué consisten estos programas, cuáles son sus características generales y cuáles son los límites constitucionales y de Derecho de la Unión Europea que deben ser ponderados durante su elaboración e implementación. Estos programas constituyen una oportunidad permanente o temporal otorgada por Ley a los contribuyentes incumplidores para que regularicen una situación previa de incumplimiento, proporcionando a la Administración tributaria información previamente ocultada y realizando el ingreso de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente. Entre sus efectos se encuentran la exigencia total o parcial de la cuota tributaria, la exigencia o reducción total o parcial de los intereses de demora y de los recargos aplicables y la exención de la responsabilidad administrativa o penal correspondiente.

Para desarrollar esta tesis doctoral se ha utilizado un esquema inductivo en el que, partiendo del análisis del marco estratégico general en el que se desarrollan los programas de cumplimiento voluntario y del examen de las medidas implantadas en España y de determinadas medidas implementadas en otras jurisdicciones fiscales, se ha procedido a la elaboración de un concepto de programa de cumplimiento voluntario y a la determinación de su régimen jurídico.

Por ello, el primer capítulo de la tesis se dedica al estudio del concepto de regulación responsiva como elemento común entre el cumplimiento cooperativo y los programas de cumplimiento voluntario y al análisis de los avances producidos en los últimos tiempos en relación con los mecanismos internacionales de intercambio de información como elementos que permiten explicar el aumento experimentado en el número de programas de cumplimiento voluntario implementados en los últimos tiempos.

El segundo capítulo de este trabajo se dedica a realizar un análisis pormenorizado de las medidas implementadas en España que pueden ser calificadas como programas de cumplimiento voluntario; a estudiar determinados programas de cumplimiento voluntario implementados en

otras jurisdicciones fiscales como Alemania, Bélgica, Canadá, Estados Unidos, Italia y Portugal; así como a examinar determinadas medidas que deben ser consideradas figuras afines a los programas de cumplimiento voluntario.

Una vez realizado lo anterior, el tercer y último capítulo está destinado a presentar una definición de programa de cumplimiento voluntario, a definir los elementos de dicho concepto y a determinar el régimen jurídico de estos programas. Junto a ello, se analizan las exigencias del principio de seguridad jurídica, del principio de legalidad y de los principios materiales de justicia tributaria aplicables en el ordenamiento constitucional español y del Derecho de la Unión Europea durante los procesos de elaboración e implementación de un programa de cumplimiento.

De esta manera, la autora concluye que los programas de cumplimiento voluntario tienen su fundamento jurídico en la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias que permite a determinados contribuyentes la regularización espontánea de su situación tributaria. Esta situación supone un ahorro del coste temporal y económico derivado del inicio de un procedimiento de comprobación e investigación frente a cada contribuyente incumplidor, lo que permite una gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias. Es decir, la adopción de un enfoque de estas características por parte de los órganos de creación y aplicación de las normas tributarias constituye una forma de organización de los recursos que permite que esas cantidades ahorradas se destinen a la detección y persecución de aquellos contribuyentes que se mantienen en el incumplimiento.

En conclusión, esta tesis doctoral realiza un estudio global de un tema muy actual como es la adopción de programas de cumplimiento voluntario por numerosas jurisdicciones fiscales con los que se pretende incentivar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias a largo plazo. De esta forma, siendo el incumplimiento de dichas obligaciones un factor común en la mayoría de los sistemas tributarios actuales, estos programas deben ser considerados la herramienta idónea para recaudar con el menor coste posible para la Administración, siempre que para ello se respeten los límites constitucionales y de Derecho de la Unión Europea.

ABSTRACT

The aim of this doctoral thesis is the critical analysis of voluntary disclosure and compliance programmes as measures aimed at enhancing long-term voluntary tax compliance. This thesis is addressed to determine what are voluntary disclosure and compliance programmes, which are their main features and which are the constitutional and European legal constraints to their drafting and implementation. These programmes are permanent or temporary opportunities offered by the Law to non-compliant taxpayers in order to regularise their past behaviour. With that aim, taxpayers provide Tax Administrations with relevant information and pay the relevant tax due. Among their effects, it is important to mention that a voluntary disclosure and compliance programme may involve, in some cases, the obligation to pay totally or partially the tax debt, the requirement of full interests on late payment and tax surcharges or, in other cases, its possible reduction and, even, the exemption from administrative or criminal penalties, depending on the content of the relevant provision.

The methodology of the thesis has used an inductive approach in order to elaborate the concept of voluntary disclosure and compliance programme and to determine their legal effects on the basis of analysing the general context on which these programmes are implemented and of examining the different voluntary disclosure and compliance programmes implemented in Spain and some measures implemented in other European and international tax jurisdictions.

Thus, the first chapter is dedicated to the study of the concept of responsive regulation as a common element of co-operative compliance and voluntary disclosure and compliance programmes. Also, the evolution of international exchange of information is analysed because both elements facilitate the explanation of the increase experimented regarding the implementation of voluntary disclosure and compliance programmes worldwide.

The second chapter is addressed to analyse all voluntary disclosure and compliance programmes implemented in Spain and also to examine specific programmes implemented in different tax jurisdictions such as Germany, Belgium, Canada, United States, Italy and Portugal. On completion of the abovementioned analysis, at the end of this chapter, some similar measures

will be analysed in order to define properly the different elements of the voluntary disclosure and compliance programmes' concept proposed.

With the first and the second chapter as an imperative background, the third chapter is focused on defining voluntary disclosure and compliance programmes, determining the different elements of this concept and analysing their legal regime. Moreover, this chapter is aimed to study national and European legal constraints regarding the drafting and implementation of voluntary disclosure and compliance programmes. At a national level, this study is focused on the requirements of constitutional principles: tax certainty, legality and tax justice. From an EU Law perspective, the analysis is focused on fundamental freedoms, the requirements of the harmonised indirect taxation legislation and the elements of State aid concept.

In this way, the author concludes that voluntary disclosure and compliance programmes have their legal basis on the adoption of a responsive regulation approach by the legislator and the Tax Administration. These programmes allow the taxpayer to spontaneously regularise a previous non-compliant behaviour and, for that reason, they imply a saving in the temporal and economic costs derived from the relevant tax audit. The implementation of a responsive regulation approach constitutes a way of organising the Tax Administration's resources and, for that reason, with the voluntary regularisation of previously non-compliant taxpayers, the Tax Administrations can guarantee a more effective and efficient use of public revenues.

To conclude, this doctoral thesis conducts a global analysis of an up-to-date topic: the implementation of voluntary disclosure programmes by different tax jurisdictions with the purpose of incentivising spontaneous tax compliance in the long run. Being non-compliance a common feature of current tax systems, these programmes should be considered an appropriate tool for collecting taxes with the lesser cost for Tax Administrations, always paying attention to national and European legal constraints.

INTRODUCCIÓN

La adopción de programas de cumplimiento voluntario como medidas orientadas al estímulo del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias debería constituir uno de los pilares fundamentales de cualquier Administración tributaria debido a que el incumplimiento de dichas obligaciones es un factor común en la mayoría de los sistemas tributarios actuales¹. Un aumento en el nivel de cumplimiento voluntario es un indicativo de un mayor grado de justicia y eficacia del sistema tributario y, al mismo tiempo, el cumplimiento espontáneo por parte del contribuyente constituye la herramienta idónea para recaudar con el menor coste posible para la Administración.

Sin embargo, no hay que olvidar que los programas de cumplimiento voluntario son desarrollados en un contexto complejo, ya que deben proporcionar a los contribuyentes no cumplidores las ventajas suficientes para que les resulte atractivo aceptar las condiciones establecidas en los mismos, pero al mismo tiempo, no deben olvidar a los contribuyentes que sí cumplieron en el momento que les correspondía y que no pueden o no deben ver empeorada su situación respecto de los incumplidores arrepentidos². Hoy en día, estos programas son considerados un incentivo idóneo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, pero deben ser elaborados teniendo en cuenta un límite fundamental y es el de no resultar tan

¹ARANA LANDÍN, S. *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. Madrid: Dykinson, Colección Fiscalidad, 2011, págs. 17-20.

² OCDE. *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advise*, OECD Publishing, París, 2010, pág. 15.

beneficiosos para los que cumplen extemporáneamente que finalmente terminen siendo un desincentivo para aquellos que sí cumplieron con sus obligaciones tributarias en tiempo y forma³.

En los últimos años se ha podido observar un incremento considerable en el número de programas de cumplimiento voluntario adoptados en todo el mundo y es probable que el aumento en el número de jurisdicciones fiscales que han desarrollado programas de este tipo haya venido motivado principalmente por tres circunstancias. En primer lugar, la situación de crisis económica que hemos vivido en los últimos años y que puso de manifiesto la necesidad de incrementar los ingresos públicos. Más tarde, la creciente lucha contra la evasión fiscal que se ha manifestado, entre otros aspectos, mediante la mejora producida en los medios de obtención e intercambio de información entre distintas jurisdicciones fiscales⁴ y la progresiva eliminación del secreto bancario⁵ configuran los programas de cumplimiento voluntario como una vía óptima para maximizar los beneficios de estos avances. Finalmente, debemos hacer especial hincapié en la importancia de la generalización de la adopción de un enfoque responsivo por parte de las Administraciones tributarias, es decir, la difusión de la idea de que la respuesta las Administraciones tributarias debe ser proporcional al comportamiento de los obligados tributarios, respetando siempre los límites legales establecidos al efecto⁶.

En cuanto a la situación de crisis económica que hemos vivido durante los últimos años, la adopción de programas de cumplimiento voluntario es un instrumento útil en diversos aspectos⁷. A corto plazo, estos programas constituyen una vía utilizada por los Estados para obtener un incremento de sus ingresos, debido a que mediante su aplicación se descubren e ingresan en la

³ MIKESSELL, J.L.; ROSS, J.M. "Fast money? The contribution of State tax amnesties to public revenue systems", en *National Tax Journal*, nº 65 (3), 2012, pág. 532.

⁴ VV.AA. "Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape", en *Bulletin for International Taxation*, April 2010, pág. 224.

⁵ Ya en el año 2009, en la cumbre del G20 en Londres se declaró el fin de la era del secreto bancario. A pesar de estas declaraciones hoy en día, la lucha contra el secreto bancario y las jurisdicciones calificadas como no cooperadoras continúa dando sus frutos por lo que podría considerarse que, en lugar del fin del secreto bancario, la cumbre del G20 en Londres constituyó el principio del fin del secreto bancario. El texto completo de la declaración de los líderes del G20 en la cumbre de Londres puede consultarse en el siguiente enlace: <http://www.oecd.org/g20/summits/london/G20-Action-Plan-Recovery-Reform.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019). Respecto del avance del proceso iniciado para poner fin al secreto bancario puede consultarse OCDE. *The Era of Bank Secrecy is Over. The F20/OECD process is delivering results*, OECD Publishing, París, 2011.

⁶ FREEDMAN, J. "Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice", en *Univeristy of Oxford, Legal Research Paper Series*, nº 13, 2012, pág. 641.

⁷ BAUER, K.: LE BORGNE. E. *Tax Amnesties: Theory, Trends and some Alternatives*. International Monetary Fund, 2008, págs. 6-7.

Hacienda Pública unas deudas tributarias que habían sido previamente ocultadas⁸. Además, suponen un ahorro para la Administración tributaria, ya que el hecho de que estos sujetos declaren su renta voluntariamente evita que la Administración tenga que iniciar un procedimiento de comprobación o inspección para cada uno de ellos y, por tanto, se reduce el coste temporal y económico que conlleva este tipo de procedimientos.

En relación con la segunda circunstancia, en los últimos tiempos hemos sido testigos de una creciente preocupación, acompañada de un considerable progreso, respecto a la lucha contra la evasión fiscal, lo cual se ha visto reflejado, entre otras medidas, en la adopción de acuerdos de intercambio de información (en la actualidad hay más de 3000 Convenios de Doble Imposición que incluyen el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE y más de 800 acuerdos de intercambio de información adoptados⁹) y en la progresiva eliminación del secreto bancario. Esta situación dificulta cada vez más el mantenimiento de conductas relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que supone, de alguna manera, una amenaza para aquellos contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones tributarias.

A medio y largo plazo, estos programas también pretenden conseguir un reforzamiento del cumplimiento al preverse que, mediante su aplicación, dichos contribuyentes adopten una posición diferente y cumplan con sus obligaciones futuras¹⁰. Junto con lo anterior, los programas de cumplimiento voluntario sirven para proporcionar a la Administración información relevante sobre las herramientas y los procedimientos que emplean los contribuyentes que no cumplen con la normativa vigente, lo que supone una mejora de los medios de la Administración para perseguir y detectar este tipo de conductas.

En tercer y último lugar, la adopción de un enfoque responsivo por parte de las Administraciones tributarias implica que éstas emplearán una filosofía de *quid pro quo* en sus relaciones con los contribuyentes. De esta forma, mediante la implementación de un sistema de

⁸ ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Notas sobre la posibilidad, conveniencia y forma de eventuales medidas de regularización tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Papeles de Trabajo nº 13/1989, págs. 7-18.

⁹ MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, en *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013, págs. 201 y 203.

¹⁰ MEMON, N. *Designing a Tax Amnesty – One Size Does Not Fit All*, 21 Asia-Pac. Tax Bull. 1, Journals IBFD, 2015, págs. 2-4.

gestión del riesgo fiscal, las Administraciones tributarias proceden a identificar el comportamiento de los contribuyentes, siendo clasificados en diferentes categorías según el riesgo de incumplimiento de sus obligaciones tributarias que presenten¹¹.

La idea de regulación responsiva fue desarrollada inicialmente por la doctrina australiana e introducida por la Administración tributaria australiana (*Australian Taxation Office*) en 1998¹². Posteriormente, esta idea fue promovida por la OCDE mediante la implementación del cumplimiento cooperativo y la introducción de sistemas de gestión del riesgo fiscal para identificar el comportamiento de los contribuyentes¹³. Éste es el punto en el que los programas de cumplimiento voluntario y el cumplimiento cooperativo convergen como estímulos al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Como veremos, ambas medidas tienen como finalidad última la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo,

¹¹ A nivel europeo, existen determinados ámbitos en los que la gestión del riesgo fiscal por parte de las Administraciones tributarias es una realidad. Un ejemplo de ello lo encontramos en los artículos 38 y 39 del Código Aduanero de la Unión en los que se regula la figura del Operador Económico Autorizado. Esta figura consiste en dos tipos de autorizaciones que son acumulables entre sí: la figura del operador económico autorizado de simplificaciones aduaneras que permite a su titular beneficiarse de determinados procedimientos simplificados en virtud de la legislación aduanera y la figura del operador económico autorizado de seguridad y protección que proporciona a su titular facilidades en materia de seguridad y protección. Entre los requisitos para la concesión del estatuto de Operador Económico Autorizado (artículo 39 del citado texto legal) se encuentran la inexistencia de infracciones graves o reiteradas de la legislación aduanera y de la normativa fiscal, la demostración por el interesado de un alto nivel de control de sus operaciones y del flujo de mercancías mediante un sistema de gestión de los registros comerciales o la acreditación de solvencia financiera.

Por otra parte, en la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros se preveía la introducción de un nuevo artículo 13 bis en la Directiva 2006/112/CE en el que se regulaba la figura del sujeto pasivo certificado. Este estatuto se obtendría cuando se cumplieran determinados requisitos que eran similares a los establecidos en la normativa aduanera y suponía la aplicación exclusiva de determinadas normas de simplificación del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido. El Consejo Económico y Social, en su informe de 28 de marzo de 2018, se mostró conforme con la importancia dada por la Comisión a la regulación del sujeto pasivo certificado para la transición a un Impuesto sobre el Valor Añadido basado en el principio de destino. Sin embargo, el Consejo Económico y Social señaló necesidad de que los Estados miembros alcanzasen un amplio nivel de acuerdo que permitiera una aplicación lo suficientemente amplia de la misma, algo que requiere de cierto tiempo. Por su parte, la Comisión durante la negociación de la Propuesta determinó que era necesario que la introducción del sujeto pasivo certificado se debatiera en el contexto de las propuestas legislativas relativas a las disposiciones técnicas detalladas del sistema definitivo del IVA. Por ello, esta figura ha sido eliminada del texto final de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo aprobada el día 4 de diciembre de 2018.

¹² El modelo de cumplimiento de la ATO tiene su origen en el trabajo desarrollado por IAN AYRES y JOHN BRAITHWAITE. Véase AYRES, I; BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*. New York: Oxford University Press, Inc., 1992, págs. 4-7.

¹³ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, París, 2013, pág. 42.

están destinadas a tipos de contribuyentes distintos, a incumplidores en el primer caso y a cumplidores en el segundo.

La OCDE en sus Informes “*Offshore Voluntary Disclosure. Comparative analysis, guidance and policy advice*”, de septiembre de 2010, y “*Update on voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*”, de agosto de 2015, ha desempeñado un papel fundamental en la promoción de este tipo de medidas, postulándolas como medidas beneficiosas tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes cumplidores y no cumplidores. Al mismo tiempo, la OCDE ha guiado a los Estados elaborando un *decision tree*¹⁴ en el que se establecen diferentes pasos que las Administraciones tributarias deben desarrollar para la efectiva y correcta implementación de un programa de estas características.

La elección del tema planteado como objeto de nuestra tesis doctoral encuentra su fundamento en la relevancia y actualidad de la cuestión planteada, en la necesidad de analizar el contexto en que tales programas se desarrollan, de elaborar una definición de programa de cumplimiento voluntario y de determinar cuáles son los límites legales, tanto en un contexto nacional como europeo, para su implementación.

De este modo, nuestra investigación consiste en elaborar un estudio en el cual se determina de manera sistemática en qué consisten los programas de cumplimiento voluntario, cuáles son sus características generales y cuáles son los límites constitucionales y de Derecho de la Unión Europea que deben ponderarse durante su implementación. Con ello se pretende dar un enfoque global a un tema muy actual como es la adopción de programas de cumplimiento voluntario por numerosas jurisdicciones fiscales con los que se pretende incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, así, identificar cuáles deben ser consideradas como mejores prácticas fiscales y poder proponer actualizaciones o mejoras al sistema nacional de estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La metodología de trabajo empleada por la doctoranda se adapta al carácter interdisciplinar de esta materia, lo que exige el manejo de fuentes procedentes no sólo del Derecho Financiero y

¹⁴ El documento en el que se contiene el *decision tree* puede consultarse en la siguiente dirección web: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/vdp-decision-tree.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Tributario sino también del Derecho Penal e Internacional Público. En este sentido y utilizando el método jurídico, se recurre principalmente al manejo de fuentes jurídicas tanto de la legislación interna, del Derecho de la Unión Europea y de Derecho comparado, mediante la selección de determinadas jurisdicciones fiscales, analizando para ello tanto la normativa vigente, como la derogada o en fase de preparación. Junto a lo anterior, la doctoranda consulta y analiza documentos calificados como *soft law*, principalmente documentos de la OCDE que abarcan la materia objeto de estudio. De este modo, se realiza un análisis del desarrollo que este tipo de programas ha tenido en España para, así, poder compararlo con el desarrollo producido en otras jurisdicciones fiscales.

Nuestro trabajo está dividido en tres capítulos, comenzando el capítulo primero con el análisis de los diferentes elementos que conforman el marco estratégico general en el que quedan inmersos estos programas. La OCDE, en los dos Informes citados anteriormente, advierte que para lograr una mayor eficacia de estos programas resulta indispensable que los mismos se adopten en el seno de una estrategia general de cumplimiento. Esta estrategia general de cumplimiento debe ser objeto de estudio, ya que de lo contrario únicamente aportaríamos una visión parcial y, por tanto, incompleta del asunto planteado.

En el contexto actual, esta estrategia general se traduce en diversas medidas disuasorias, siendo ejemplo de ello las mejoras constantes producidas en materia de intercambio de información, la publicación de listas de deudores en algunos países o la introducción de nuevas obligaciones de información como la obligación de los contribuyentes de revelar sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, a lo que se une el germen de un modelo en las relaciones entre la Administración y el contribuyente basado en una relación cooperativa mediante la implantación del cumplimiento cooperativo. Al mismo tiempo, deben tenerse en consideración las mejoras introducidas en medidas de carácter coercitivo, mediante la ampliación de las facultades de comprobación e inspección de las Administraciones tributarias, el endurecimiento del régimen sancionador vigente aplicable al incumplimiento de las obligaciones tributarias, etc. Debido a la necesidad de delimitación del objeto de estudio, solamente incidiremos en aquellas medidas disuasorias que consideramos que han influido en el auge de la implementación de programas de cumplimiento voluntario por distintas jurisdicciones fiscales en los últimos años.

Seguidamente, en el capítulo segundo se lleva a cabo un análisis de los programas de cumplimiento voluntario. Nos encontramos ante un capítulo en el que, en primer lugar, se

distinguen los diferentes tipos de programas de cumplimiento voluntario siguiendo la clasificación de la OCDE, esto es, distinguiendo entre programas de cumplimiento voluntario generales y programas de cumplimiento voluntario especiales, aunque introduciendo nuevos elementos en la clasificación. Posteriormente, se analizan las diferentes medidas adoptadas en España que hoy en día se calificarían como programas de cumplimiento voluntario general (artículo 27 de nuestra Ley General Tributaria) y aquéllas que serían calificadas como programas de cumplimiento voluntario especial (las medidas adoptadas en 1977, 1985, 1991, 2012 y 2014), llevándose a cabo, de manera paralela, el examen de medidas de similar naturaleza adoptadas en otros países, tanto Estados miembros de la Unión Europea como terceros Estados, que aporten elementos comparativos relevantes a nuestra investigación.

El estudio de Derecho comparado se lleva a cabo mediante la selección de determinados programas de cumplimiento voluntario implementados en diferentes jurisdicciones fiscales que consideramos que aportan elementos relevantes a nuestra investigación. De esta forma, en el ámbito europeo, se analizan algunos de los programas de cumplimiento voluntario introducidos en Alemania, Bélgica, Italia y Portugal. Por su parte, a nivel internacional, se analizan programas de cumplimiento voluntario implementados en Canadá y Estados Unidos.

En último lugar, el capítulo segundo concluye con un apartado dedicado al estudio de determinadas medidas introducidas en el ámbito nacional e internacional y cuya inclusión se explica por la necesidad de deslindar dichas medidas de los programas de cumplimiento voluntario. En primer lugar, los gravámenes especiales sobre dividendos y rentas de fuente extranjera son analizados por su poco acertada consideración como una medida de regularización de una situación previa de incumplimiento cuando, como veremos, ésta no era la finalidad principal de la norma sino más bien la consecución de un aumento de los ingresos tributarios en tiempos de crisis. En segundo lugar, se hace referencia a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero debido a su carácter de estímulo indirecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y a que constituye una muestra más del estrechamiento del cerco a los contribuyentes incumplidores. En último lugar, es igualmente su configuración como un elemento de mejora en los medios de obtención e intercambio de información, así como su carácter de estímulo indirecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias lo que nos ha llevado a incluir la introducción de normas de revelación de estructuras de planificación fiscal.

Mediante la elaboración de los dos primeros capítulos se pretende proporcionar al lector una visión, lo más amplia posible, del desarrollo de los programas de cumplimiento voluntario y del contexto en el que estos programas se implementan no sólo a nivel nacional sino también, mediante la selección de determinadas experiencias en otras jurisdicciones fiscales, a nivel europeo e internacional y así obtener los elementos necesarios para la elaboración de un concepto y características comunes de los programas de cumplimiento voluntario, tarea que se desarrolla en el capítulo tercero. A este respecto, consideramos que la generalización del modelo de cumplimiento cooperativo, las mejoras producidas en materia de obtención e intercambio de información con relevancia tributaria a nivel europeo e internacional y los programas de cumplimiento voluntario preexistentes son elementos que ponen de manifiesto la continua evolución del tema objeto de esta tesis doctoral y que justifican la elección de un esquema inductivo.

El objetivo principal del capítulo tercero, tal y como se ha expuesto, es elaborar una definición de los programas de cumplimiento voluntario, siendo uno de los puntos de partida para dicho estudio el concepto elaborado por la OCDE en su informe de agosto de 2015, donde la OCDE define los programas de cumplimiento voluntario como “opportunities offered by tax administrations to allow previously non-compliant taxpayers to correct their tax affairs under specified terms”¹⁵.

Una vez definidos los programas de cumplimiento voluntario, se realiza un análisis de los diferentes elementos que, a nuestro entender, permiten la calificación como tales, esto es, la adopción de un enfoque responsivo como elemento de justificación de su implementación, la voluntariedad, la revelación de información previamente ocultada y el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria que resulte de la aplicación de la normativa correspondiente.

Un estudio como el que hemos llevado a cabo debe incluir el análisis de los principios constitucionales y de los principios de Derecho de la Unión Europea que pueden resultar afectados, análisis que se desarrolla en el último apartado del capítulo tercero. Estos principios ocupan una posición determinante a la hora de establecer los límites a tener en cuenta durante la elaboración e

¹⁵ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, OECD Publishing, París, 2015, pág. 9.

implementación de un programa de cumplimiento voluntario ya que, tal y como se ha expuesto, estos programas se desarrollan en un contexto complejo en el que hay que tomar en consideración no sólo los intereses de sus beneficiarios sino también los intereses del resto de ciudadanos que, aunque no participen directamente en los mismos, pueden resultar afectados por ellos.

Por este motivo, resulta imprescindible el análisis de principios constitucionales como el principio de legalidad, el principio de seguridad jurídica (ambos establecidos en el artículo 9.3 de la Constitución española) y los principios materiales de justicia tributaria (artículo 31.1 y 3 de la Constitución española). De igual modo, se analizan las exigencias de las libertades fundamentales reguladas en los artículos 45 y ss. del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), en especial la libre circulación de personas y trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales.

Nuestro trabajo finaliza con la formulación de las conclusiones alcanzadas en las que se expondrán de manera sintética los resultados obtenidos tras nuestra investigación. Resulta necesario apuntar que en este trabajo se pretende elaborar una visión global del asunto planteado atendiendo a la continua evolución que experimenta en nuestros días la materia objeto de este trabajo, siendo el objetivo de la misma contribuir a dicha evolución.

CAPÍTULO I

MARCO ESTRATÉGICO GENERAL EN EL QUE SE DESARROLLAN LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Dedicaremos las primeras líneas del presente capítulo a determinar el alcance, la finalidad y la oportunidad del mismo, debido a que consideramos necesario establecer los elementos que justifican la adopción de un programa de cumplimiento voluntario en la medida que ayudan a entender su auge. Como hemos indicado en la introducción, durante el desarrollo de este capítulo se pretende proporcionar una visión general sobre el contexto actual y los elementos que consideramos que han contribuido al aumento de la implementación de los programas de cumplimiento voluntario.

En primer lugar, debemos poner de manifiesto el papel de la OCDE en el estudio y en el fomento de la adopción de este tipo de medidas destinadas a la mejora a largo plazo del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En sus Informes titulados “*Offshore Voluntary Disclosure. Comparative analysis, guidance and policy advice*”, publicado en septiembre de 2010, y “*Update on voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*”, publicado en agosto de 2015, esta organización adopta una posición promotora de los programas de cumplimiento voluntario, enumerando las diferentes consecuencias que derivan de su implementación y elaborando una serie de recomendaciones para su correcto diseño e implantación. Todo ello sin olvidar que, aunque en algún ámbito dichas recomendaciones han sido plasmadas en el derecho positivo, los estudios analizados constituyen un instrumento de *soft law* en forma de recomendaciones. No obstante, consideramos que los trabajos desarrollados por la OCDE constituyen uno de los elementos catalizadores del auge de los programas de cumplimiento voluntario en los últimos tiempos.

En segundo lugar, para entender el aumento experimentado en el número de programas de cumplimiento voluntario implementados en todo el mundo, resulta necesario hacer referencia a dos aspectos que consideramos que han contribuido a propiciar el cambio experimentado en los últimos tiempos en la relación jurídico-tributaria.

Por un lado, el concepto de regulación responsiva y la difusión de una filosofía de trabajo en la que se considera que la respuesta de la Administración tributaria debe ser proporcional a la actitud del contribuyente frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias y que constituye un elemento común entre la implementación de un programa de cumplimiento voluntario y el

desarrollo de una relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes basada en un modelo de cumplimiento cooperativo¹⁶.

Por otro lado, las sucesivas mejoras producidas en relación con la obtención e intercambio de información con relevancia tributaria tanto en el ámbito europeo como internacional que han venido dotando a las Administraciones tributarias de mayores medios para combatir la evasión y elusión fiscales y que han puesto en el punto de mira determinadas prácticas fiscales hoy calificadas como planificación fiscal “agresiva”.

De esta forma, el contenido de este capítulo y su relación con el objeto de este trabajo de tesis doctoral puede verse representado en el siguiente esquema:

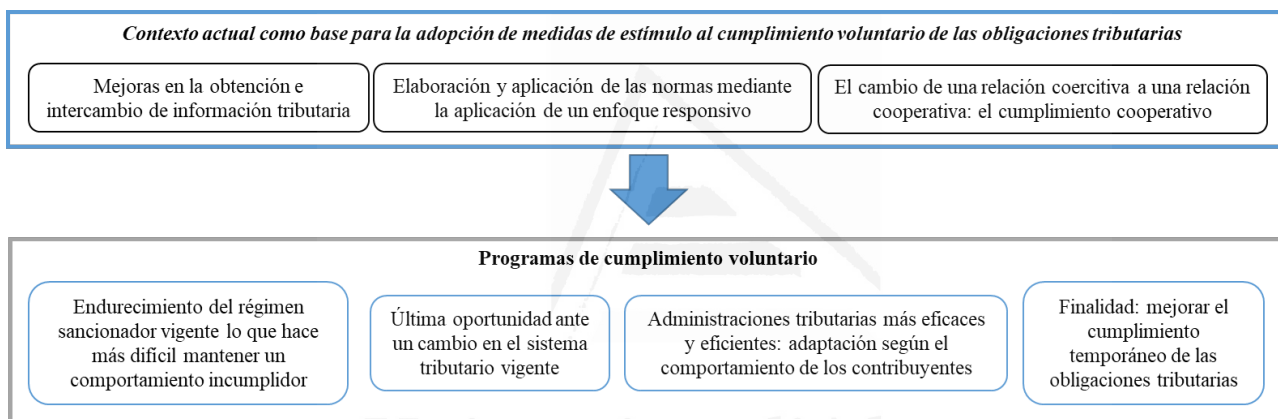


Figura 1. Esquema Primer Capítulo.

Dejando al margen aquellos contribuyentes cuyo incumplimiento se produce de manera no intencionada, generalmente cuando un contribuyente incumple con sus obligaciones tributarias lo hace con base en una decisión racional tomada tras una ponderación de los riesgos de ser descubierto por la Administración tributaria correspondiente y las ventajas que le reporta el incumplimiento¹⁷, a lo que se unen factores de tipo sociológico, económico, cívico o psicológico¹⁸.

Sin duda, tanto la implantación de una relación de carácter cooperativo entre la Administración tributaria y los contribuyentes como las constantes mejoras en materia de obtención e intercambio de información con relevancia tributaria suponen un cambio en lo que

¹⁶ OCDE. *Study into the role of tax intermediaries*, OECD Publishing, París, 2008, pág. 15.

¹⁷ VV.AA. “Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape”, ob.cit. pág. 240.

¹⁸ ARANA LANDÍN, S. *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.*, ob.cit. págs. 47-48.

podríamos denominar “reglas del juego”, al derivar en un incremento del riesgo de detección. Este contexto internacional ayuda a configurar los programas de cumplimiento voluntario como una última oportunidad para los contribuyentes incumplidores de reintegrarse en el sistema, mediante el ofrecimiento de condiciones más beneficiosas para la regularización con el objetivo de lograr una mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo¹⁹, lo que redundará finalmente en una mayor justicia y eficacia del sistema tributario.

Por ello, sin ánimo de exhaustividad, analizaremos los aspectos planteados únicamente en la medida en que consideramos que han contribuido al incremento del número de programas de cumplimiento voluntario implementados en todo el mundo y que, en cualquier caso, ayudan a entender y justificar su adopción en un contexto como el actual.

II. EL PAPEL DE LA OCDE EN EL DESARROLLO DE PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Los programas de cumplimiento voluntario se definen por la OCDE como oportunidades ofrecidas por las Administraciones tributarias para permitir a los contribuyentes previamente incumplidores que corrijan su situación tributaria aceptando unas condiciones preestablecidas²⁰.

Tal y como hemos comentado anteriormente, los programas de cumplimiento voluntario deberían incluirse dentro de la estrategia general de cumplimiento llevada a cabo por las diferentes jurisdicciones fiscales para combatir la evasión y elusión fiscales y se diferencian del resto de medidas orientadas a tal fin en que, en lugar de perseguir este tipo de conductas, mediante su implementación se promueve el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

La OCDE ha adoptado un papel fundamental en cuanto al fomento de la implementación de programas de cumplimiento voluntario, recopilando información sobre 47 jurisdicciones fiscales (hasta marzo de 2015) y proporcionando determinadas indicaciones para garantizar que la

¹⁹ TEJEIRO, G. “Voluntary disclosure in LatAm: a win-win game”, en *International tax review*. - London. - Vol. 26, nº 9, 2015, pág. 22.

²⁰ “In general terms, voluntary disclosure programmes are opportunities offered by tax administrations to allow previously non-compliant taxpayers to correct their tax affairs under specified terms”, en OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., pág. 9.

implantación de los mismos se lleve a cabo de la manera más eficaz posible, lo que ha sido recogido mediante la publicación de dos documentos.

El primer documento se publicó en el año 2010 bajo el título *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advice*, en el que la OCDE expone un marco de referencia para elaborar un programa de estas características con éxito. Para poder servir al fin que tienen encomendado, esto es, mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la OCDE considera que los programas de cumplimiento voluntario deben ser claros, explicando su finalidad y las condiciones para la regularización, deben ser capaces de justificar un incremento a corto plazo en los ingresos públicos, deben ser acordes con la estrategia general de cumplimiento y deben mejorar los niveles de cumplimiento en período voluntario a medio/largo plazo (especialmente dentro del sector de la población al que se dirigen)²¹.

Sin duda, la obtención de ingresos públicos es el efecto más inmediato de los programas de cumplimiento voluntario, pero ni es el único ni debería ser el objetivo principal. Los programas de cumplimiento voluntario deben configurarse de tal forma que su finalidad principal sea lograr una mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en período voluntario al conseguir que determinados contribuyentes que se encontraban al margen del sistema se reintegren en él. Es atendiendo a esta finalidad a medio/largo plazo cuando la OCDE considera que las Administraciones tributarias deben actuar desde una doble perspectiva proporcionando, por un lado, estímulos reales y limitados en el tiempo y, por otro lado, haciendo perceptible un endurecimiento del régimen sancionador aplicable²² o una ampliación de las facultades de control de las Administraciones tributarias implicadas²³. Ejemplo de ello es el caso de Irlanda, donde los programas de cumplimiento voluntario implementados en los años 80 y 90 fueron considerados eficaces en cuanto a la reducción de los niveles de incumplimiento y en la obtención de un incremento en la recaudación a largo plazo como consecuencia de una paralela mejora en las facultades de la Administración tributaria para detectar y combatir la evasión fiscal y garantizar la correcta aplicación del sistema tributario²⁴.

²¹ OCDE. *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advice*, ob.cit., págs. 11-14.

²²OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., pág. 23.

²³MEMON, N. *Designing a Tax Amnesty – One Size Does Not Fit All*, ob.cit., pág. 5.

²⁴BAUER, K.: LE BORGNE, E. *Tax Amnesties: Theory, Trends and some Alternatives*, ob.cit., págs. 28-31.

En el caso de España, el ejemplo más reciente lo encontramos cuando durante el plazo de presentación de la Declaración Tributaria Especial se produjo la aprobación 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, mediante la que se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero establecida en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria, obligación cuyo incumplimiento lleva aparejada la aplicación de un durísimo régimen sancionador²⁵ que puede ser considerado un estímulo indirecto a la regularización y que, como veremos en el apartado IV del capítulo segundo, ha sido cuestionado por la Comisión Europea.

Posteriormente, en el año 2015 la OCDE publicó un segundo documento llamado *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, en el que esta organización, además de mantener las consideraciones realizadas en el documento anterior y actualizar la información recogida respecto de programas de cumplimiento voluntario implementados en diferentes jurisdicciones fiscales, defiende que cuando se implementan correctamente, los programas de cumplimiento voluntario benefician a todas las partes implicadas, esto es, a los contribuyentes que se acogen a la regularización, a los contribuyentes cumplidores y a las Administraciones tributarias²⁶.

Para ello, considera la OCDE que las Administraciones tributarias deben configurar los programas de cumplimiento voluntario de forma acorde con su política fiscal general, adoptando una estrategia responsiva en función de la posición del contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias²⁷. Cuando se implementa una medida de estas características debe tenerse en cuenta que no todos los contribuyentes adoptan la misma posición cuando se enfrentan a sus obligaciones tributarias.

²⁵ IGLESIAS CASAIS, J.M.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, en *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, nº Extra 2, 2013, págs. 197-198.

²⁶OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., pág. 9.

²⁷ A este respecto, la OCDE señala que los mecanismos de gestión del riesgo fiscal dentro de la propia Administración tributaria constituyen una herramienta esencial para identificar y actuar frente a los distintos riesgos que se presenten. Estos mecanismos permiten a las Administraciones fiscales determinar el riesgo fiscal atribuible a cada contribuyente o grupo de contribuyentes y, así, destinar los recursos de que disponen de la manera más eficaz posible. Traducido al español del documento OCDE. *Study into the role of tax intermediaries*, pág. 23.

A este respecto, consideramos necesario que las Administraciones tributarias tomen conciencia de los diferentes tipos de contribuyentes que existen dentro de un mismo sistema tributario mediante la gestión de los riesgos de incumplimiento²⁸. Esto es lo que se conoce como *tax risk management*, elemento clave no sólo en el funcionamiento de una Administración tributaria moderna como medida destinada a garantizar una gestión más eficiente de los recursos de que disponen las Administraciones tributarias²⁹, sino también como elemento de justificación para la introducción de un programa de cumplimiento voluntario y de una relación de carácter cooperativo entre la Administración tributaria y los contribuyentes basada en la buena fe, confianza, transparencia y entendimiento mutuo.

III. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO: LA ADOPCIÓN DE UN ENFOQUE RESPONSIVO COMO ELEMENTO COMÚN CON LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

El origen de lo que conocemos como cumplimiento cooperativo se sitúa en la tercera reunión del Foro OCDE sobre Administración tributaria (FAT) celebrada en Seúl en el año 2006³⁰. Fruto de dicha reunión se publicó la Declaración de Seúl en la que los Estados participantes se comprometieron a adoptar nuevas iniciativas para la consecución de un mayor nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, identificando cuatro áreas en las que se previó una intensificación de los trabajos desarrollados por la OCDE hasta la fecha. Entre las cuatro áreas mencionadas se encontraba el examen del papel de los intermediarios fiscales en relación con el incumplimiento de las obligaciones tributarias y la promoción de estructuras inaceptables de minimización de la carga fiscal³¹.

Fue en la cuarta reunión del FAT, celebrada en Ciudad del Cabo en 2008, cuando se presentó el “Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales”. En este documento, el grupo de trabajo

²⁸ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, París, 2013, pág. 42.

²⁹ VAN DER HEL–VAN DIJK, L; POOLEN, T. *Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads*, en *Bulletin for International Taxation*, Diciembre, 2013, pág. 675.

³⁰ CÓRDOBA OCAÑA, E. Las relaciones cooperativas en el marco internacional. En CORRAL GUADAÑO, I (Dir.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen 2, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 4ª Edición, 2016, págs. 1525-1526.

³¹ El texto completo de la Declaración de Seúl puede consultarse en el siguiente enlace: <http://www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

considera la relación jurídico-tributaria como una relación tripartita cuyos miembros son la Administración tributaria, los intermediarios fiscales y los contribuyentes. Por ello, a pesar de que inicialmente este estudio se configuró con el objetivo de indagar en el papel de los intermediarios fiscales en cuanto a su influencia respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias, dentro de la relación jurídico-tributaria considerados como la parte de la oferta, finalmente se centró en la demanda, esto es en el comportamiento de los contribuyentes, al considerar que si los intermediarios fiscales ofrecen mecanismos de minimización de la carga fiscal es porque hay una previa demanda de los mismos. De este modo, el grupo de trabajo postula como indispensable la gestión eficaz de los riesgos fiscales para incidir en el comportamiento de los contribuyentes y establece que, para ello, las Administraciones tributarias deben mostrar una actitud de entendimiento de la filosofía empresarial, con imparcialidad, proporcionalidad, transparencia y capacidad de respuesta³².

Surge lo que se denominó inicialmente *enhanced relationship*, como un nuevo contexto en el que se desarrolla la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes ahora basada en los principios de buena fe, confianza, transparencia y entendimiento mutuo. Mediante su aplicación se busca que, dentro de la relación jurídico-tributaria, se abandone la confrontación en todo caso para dar lugar a una relación colaborativa cuando sea posible, y así, lograr una mejora en los niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias³³. Para ello, como hemos indicado anteriormente, la Administración tributaria se compromete a adecuar sus actuaciones a este nuevo clima de trabajo buscando un mejor conocimiento del mundo empresarial, con una visión imparcial, proporcional, transparente y mejorando su capacidad de respuesta. Por su parte, el contribuyente se compromete a adoptar una postura proclive a la aportación de información con relevancia tributaria caracterizada por la transparencia.

Según el grupo de trabajo, esta relación de carácter cooperativo se caracteriza fundamentalmente porque las partes, voluntariamente, deciden ir más allá de sus obligaciones fiscales promoviendo un entorno donde se busca el entendimiento mutuo, lo cual requiere de un proceso de adaptación que culmine en un cambio de mentalidad tanto por parte de las diferentes

³² OCDE. *Study into the role of tax intermediaries*, ob.cit., págs. 5-6.

³³ CALDERÓN CARRERO, J.M.; QUINTAS SEARA, A. La relación cooperativa como nuevo modelo de cumplimiento de las obligaciones tributarias, en *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. Navarra: Aranzadi, 2015, págs. 70-74.

Administraciones tributarias como por parte de los contribuyentes³⁴. A este respecto, compartimos la opinión de SOLER ROCH cuando afirma que, en realidad, la relación cooperativa no consiste tanto en ir más allá de sus obligaciones sino en enfocar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias desde una perspectiva diferente, de forma conjunta entre la Administración tributaria y los contribuyentes³⁵.

No tardaron en surgir dudas respecto de la compatibilidad de la *enhanced relationship* con el principio de igualdad ante la ley, al generalizarse este nuevo modelo de relación jurídico-tributaria únicamente respecto de un determinado sector de contribuyentes, con carácter general, las grandes empresas. En el año 2013, la OCDE publicó el documento “*Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*”, en el que confirma la validez de los pilares básicos de la relación cooperativa expuestos en el estudio sobre los intermediarios fiscales³⁶ e incide directamente en la importancia del *tax risk management* como vía para adecuar la respuesta de las Administraciones tributarias al comportamiento de los obligados tributarios y para lograr una mejor gestión de los recursos de que disponen.

Junto a lo anterior, debido a los interrogantes planteados acerca de la conformidad del establecimiento de una relación de carácter “reforzado” entre las Administraciones tributarias y un determinado grupo de contribuyentes, se introduce un cambio en la denominación pasando de *enhanced relationship* a *co-operative compliance*. Además, se dedica expresamente un apartado a aclarar la compatibilidad de la relación cooperativa con el principio de igualdad ante la ley.

Sobre este extremo, coincidimos con la OCDE al considerar que la implementación de una relación de carácter cooperativo entre la Administración tributaria y un determinado grupo de contribuyentes (generalmente grandes empresas) no tiene como resultado la consecución de una menor carga fiscal para el contribuyente, sino que lo que se busca es la implementación de una vía para mejorar los niveles de cumplimiento voluntario y garantizar una gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos de que disponen las Administraciones tributarias. Es más, como veremos,

³⁴ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, ob.cit. págs. 57-58.

³⁵ “I would like to underline this idea of going beyond the legal requirements; the ER is not just “one more step forward” but rather a different approach altogether”, en SOLER ROCH, M.T. “Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A new deal?”, en *World Tax Journal*, Octubre, 2012, pág. 293.

³⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M.; QUINTAS SEARA, A. La relación cooperativa como nuevo modelo de cumplimiento de las obligaciones tributarias, ob.cit., págs. 64-70.

debemos tener presente que la implementación de una relación de carácter cooperativo se fundamenta en la previa introducción de un sistema de gestión del riesgo fiscal como base para la adopción de un enfoque responsivo por parte de las Administraciones tributarias, es decir, como justificación de una respuesta adecuada y proporcional al comportamiento de los contribuyentes (siempre dentro de los límites legales correspondientes). Por este motivo, estimamos que su implementación debe considerarse plenamente compatible con el principio de igualdad ante la ley, ya que el objetivo último de la relación cooperativa es conseguir que se paguen los impuestos correctos en el momento correcto³⁷, de modo que, como señaló GONZALEZ DE FRUTOS³⁸, “no cambia el qué sino el cómo”.

1. Los cambios experimentados en la relación jurídico-tributaria: de una relación puramente coercitiva a una relación basada en la buena fe, transparencia y confianza mutua

La introducción de una relación de carácter cooperativo entre la Administración tributaria y los contribuyentes constituye uno de los posibles resultados de la aplicación de una política de *tax risk management* por parte de las Administraciones tributarias³⁹, cada vez más frecuente en los sistemas tributarios modernos.

En el año 2005, Irlanda, Países Bajos y Estados Unidos introdujeron por primera vez lo que hoy en día se conoce como relación cooperativa⁴⁰. Posteriormente, a consecuencia de la gran repercusión de los asuntos relativos a los bajos niveles de tributación de ciertas empresas multinacionales lograda mediante la utilización de determinados esquemas de planificación fiscal considerados “agresivos”, se ha venido produciendo la proliferación de este nuevo modelo de relación jurídico-tributaria como vía para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas multinacionales⁴¹.

³⁷ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, ob.cit. págs. 45-48.

³⁸ GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, nº 134, 2010, pág. 91.

³⁹ CÓRDOBA OCAÑA, E. Las relaciones cooperativas en el marco internacional, ob.cit., pág. 1531.

⁴⁰ BRONZEWSKA, K.; TAMBURRO, V. “Cooperative compliance in Italy – Does it stand a chance?”, en *European Taxation*, December, 2013, pág. 595.

⁴¹ GRIBNAU, J.L.M.; JALLAI, A.-G.; BAKKER, A.J. “Good tax governance and transparency: a matter of reputation or ethical motivation?”, en *Derivatives & Financial Instruments*, Vol. 18, 2016, nº 1, Section 1.

Por un lado, esta situación dio lugar a que las Administraciones tributarias pasasen a cuestionar la eficacia del régimen de aplicación de los tributos existente, planteándose la necesidad de adaptar la respuesta de la Administración tributaria al comportamiento de los contribuyentes. Por otro lado, el creciente activismo fiscal desarrollado por determinadas organizaciones no gubernamentales incidió de manera directa en la irrupción de la transparencia como elemento clave en el ámbito de la fiscalidad internacional⁴².

En este contexto ha ido ganando importancia el denominado riesgo reputacional⁴³, poseyendo actualmente una gran influencia en la toma de decisiones empresariales. Entre los diferentes elementos que influyen en este proceso no cabe duda de la importancia de considerar el impacto de las decisiones empresariales en la opinión pública si éstas fueran divulgadas⁴⁴, lo que ha incidido en el aumento del número de países que han introducido, junto a la antigua relación coercitiva entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes, la posibilidad de que quiénes reúnan determinadas características puedan formar parte de un nuevo modelo de relación jurídico-tributaria basado en la cooperación y el trabajo conjunto entre las Administraciones tributarias, los contribuyentes y sus asesores fiscales⁴⁵.

Junto con las experiencias nacionales, debemos apuntar que en enero de 2018 se produjo la publicación del programa piloto del denominado *Internacional Compliance and Assurance Programme (ICAP)*⁴⁶. Este programa constituye un proceso voluntario dirigido a grandes empresas multinacionales cuya sede principal se encuentre en alguna de las jurisdicciones participantes, todas ellas miembros del FAT. En su primera versión, las jurisdicciones participantes fueron Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, España, Reino Unido y Estados Unidos. Mediante el lanzamiento de este programa piloto, dichas jurisdicciones fiscales se comprometían a participar en un sistema de gestión del riesgo fiscal de carácter multilateral con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica en la relación de dichas empresas multinacionales

⁴² CALDERÓN CARRERO, J.M.; QUINTAS SEARA, A. La relación cooperativa como nuevo modelo de cumplimiento de las obligaciones tributarias, ob.cit., págs. 44-64.

⁴³ BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*, ob.cit., pág. 22.

⁴⁴ MANCA, M. “The new Italian cooperative compliance regime”, en *European Taxation*, Abril, 2016, pág. 159.

⁴⁵ OWENS, J. “Tax administrators, taxpayers and their advisors: Can the dynamics of the relationship be changed?”, en *Bulletin for International Taxation*, September, 2012, pág. 517.

⁴⁶ Para más información sobre el ICAP y el ICAP 2.0 puede consultarse: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

con diferentes Administraciones tributarias e identificar aquellas áreas en las que existe un mayor riesgo.

En marzo de 2019, se publicó una segunda versión de este programa piloto en la que se confirman los objetivos fijados en la primera versión y se determinan las diferentes etapas del proceso de participación en el mismo⁴⁷. Actualmente, las jurisdicciones implicadas en este sistema de gestión multilateral de los riesgos fiscales son Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Polonia, España, Reino Unido y Estados Unidos.

Por el momento, este programa piloto está dirigido a cuestiones relativas a precios de transferencia, establecimiento permanente y cualquier otra cuestión acordada entre las partes implicadas y relacionada con el Derecho tributario internacional (mecanismos híbridos, retenciones, aplicación de CDIs, etc.). Por su parte, los objetivos de dicho programa son la elaboración de una mejor y más estandarizada información sobre la gestión de riesgos fiscales relativos a los precios de transferencia, la existencia de procedimientos amistosos globales, la implementación de manuales de buenas prácticas en las empresas multinacionales, la búsqueda de mayores avances en relación con la cooperación administrativa internacional, el aumento de la seguridad jurídica para las empresas multinacionales clasificadas como de bajo o medio riesgo y la introducción de sistemas sólidos de gestión de riesgos fiscales por las Administraciones tributarias participantes⁴⁸.

Sin duda, este programa piloto constituye un ejemplo más de la adopción de un enfoque responsable que busca la gestión eficaz de los limitados recursos de que disponen las Administraciones tributarias y se enfoca a la sustitución de una relación jurídico-tributaria de carácter puramente coercitivo a una relación jurídico-tributaria de carácter colaborativo cuando sea posible. Todo ello teniendo en cuenta que el *ICAP* funciona como complemento a aquellas medidas de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la efectiva aplicación del

⁴⁷ OCDE. *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*, OECD Publishing, París, 2019, págs. 12-14.

⁴⁸ OCDE. *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook*, OECD Publishing, París, 2018, págs. 8-9. También, sobre el *ICAP* puede consultarse CALDERÓN CARRERO, J.M. “El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes?”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 423, 2018, págs. 5-32.

sistema tributario nacional tales como las inspecciones tributarias, los acuerdos previos de valoración, las inspecciones simultáneas o el procedimiento amistoso⁴⁹.

En nuestro ordenamiento jurídico, la introducción de la relación cooperativa se produjo mediante la publicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en el año 2010⁵⁰. El citado Código es un instrumento que contiene una serie de recomendaciones, asumidas voluntariamente por la Administración Tributaria y las empresas. Su objetivo es mejorar la aplicación del sistema tributario mediante la consecución de un incremento de la seguridad jurídica, de la cooperación entre la AEAT y los contribuyentes basada en la buena fe y confianza legítima⁵¹. Posteriormente, en el año 2016, se publicó la Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias⁵².

De este modo, la relación cooperativa ha sido acertadamente calificada por GONZÁLEZ DE FRUTOS como un “matrimonio de conveniencia”⁵³ entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes ya que ambas partes de la relación, al comprometerse a ir más allá de sus obligaciones fiscales, obtienen una serie de beneficios, nunca en términos de tributación efectiva

⁴⁹ *Ibidem*, pág. 9.

⁵⁰ El Código de Buenas Prácticas se ha desarrollado en el seno del Foro de Grandes Empresas. No obstante, también debemos mencionar la existencia de un Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. En el seno de este Foro se ha elaborado un Proyecto de Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios cuyo objetivo es avanzar en el desarrollo de una relación de carácter cooperativo entre la AEAT y las Asociaciones y Colegios Profesionales. Sobre este Proyecto puede consultarse, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas*, Madrid: Lefebvre-El Derecho, 2018, págs. 99-106. También, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Compliance Fiscal. Buenas Prácticas Tributarias*, Madrid: Lefebvre-El Derecho, 2019, págs. 93-98.

⁵¹ El Código de Buenas Prácticas Tributarias está disponible en:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019). Sobre el contenido del citado Código puede consultarse MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Compliance Fiscal. Buenas Prácticas Tributarias*, ob.cit., págs. 79-91.

⁵² La Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/INFORME_TRANSPARENCIA.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019)

⁵³ GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria”, ob.cit., pág. 69.

sino en cuanto a la superación de la confrontación hasta el momento inherente a la relación entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes⁵⁴.

En este nuevo modelo de relación jurídico-tributaria, los contribuyentes se comprometen a proporcionar a las Administraciones tributarias información sobre sus riesgos fiscales en tiempo real y, a cambio, gozan de una mayor seguridad jurídica tanto respecto de la aplicación de la normativa tributaria como de la resolución de conflictos pendientes e, incluso, futuros. Por su parte, las Administraciones tributarias al adoptar una posición basada en el conocimiento del mundo empresarial, la confianza mutua y la cooperación, como contrapartida, obtendrán información con relevancia tributaria de forma anticipada a la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones que corresponda, lo que redundará en una disminución de los costes de aplicación de la normativa tributaria al promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y en una gestión eficaz de los recursos de que disponen al orientar sus actuaciones de acuerdo con el resultado de la evaluación de los riesgos fiscales que presenten los contribuyentes⁵⁵.

Por lo tanto, la relación Administración tributaria-contribuyente se convierte en una relación basada en tres requisitos interdependientes como son la confianza, transparencia y entendimiento mutuo derivados de la asunción voluntaria de determinados compromisos que van más allá de las obligaciones que corresponden a cada una de las partes. De este modo, ambas partes perciben los beneficios derivados de esta nueva forma de entender la relación jurídico-tributaria, por lo que se considera una *win-win situation*⁵⁶.

En cuanto a la confianza, debemos matizar que se trata de una confianza mutua y justificada⁵⁷. Por parte de la Administración tributaria se requiere que ésta sea capaz de proporcionar una respuesta adecuada a la posición que adopta el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que se conoce como regulación responsiva. Sin perjuicio de su posterior desarrollo, en este momento debemos tener presente que la idea fundamental sobre la que se asienta el concepto de regulación responsiva consiste en que las

⁵⁴ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, ob.cit., pág. 80.

⁵⁵ OCDE. *Study into the role of tax intermediaries*, ob.cit., pág. 5.

⁵⁶ VAN DER ENDEN, E.; BRONZEWSKA, K. "The concept of cooperative compliance", en *Bulletin for International Taxation*, Octubre, 2014, pág. 568.

⁵⁷ OCDE. *Co-operative tax compliance. Building better tax control frameworks*, OECD Publishing, París, 2016, pág. 23.

normas deben ser elaboradas y aplicadas mediante la adopción de un enfoque que se adecue al comportamiento de quienes se encuentren dentro de su ámbito subjetivo de aplicación⁵⁸. Para ello, la Administración tributaria debe implementar una política de gestión del riesgo fiscal (*tax risk management*) que conlleve una correcta evaluación del riesgo y que garantice una respuesta proporcionada. Se incide, en este sentido, en la idea de que el cumplimiento, aunque sea tardío, debe ser estimulado y no castigado de forma automática⁵⁹, algo que sin duda permite relacionar el cumplimiento cooperativo con el tema objeto de esta tesis doctoral.

Por parte de las empresas, la confianza requiere poder demostrar que se está bajo control⁶⁰, es decir, que éstas han puesto en marcha los mecanismos adecuados para controlar que todas sus operaciones cumplen con lo establecido en la normativa aplicable (lo que se denomina *internal control framework*), a estos efectos concretamente con la normativa fiscal (lo que se conoce específicamente como *tax control framework* y que se entiende que forma parte del propio *internal control framework*).

En el año 2006, la Comisión Europea publicó un documento llamado *Risk Management Guide for Tax Administrations*, en el que explica la importancia de desarrollar una política de gestión del riesgo fiscal para ayudar a las Administraciones tributarias a tomar decisiones adecuadas al comportamiento de los contribuyentes. Para ello, reconociendo que el sistema de gestión del riesgo fiscal dependerá del contexto de cada Estado miembro en cuestión⁶¹, considera que un sistema de estas características deberá contar con distintos niveles que se irán sucediendo en el tiempo y que son los siguientes: identificación del riesgo, análisis del riesgo, valoración del riesgo y priorización, tratamiento y evaluación. Una vez que se completa cada uno de estos niveles, el proceso vuelve a iniciarse con el fin de garantizar el correcto funcionamiento del mismo⁶².

⁵⁸ AYRES, I; BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*, ob.cit., págs. 4-6.

⁵⁹ REIBEL, R. “A developing relationship: Tax Authority – Taxpayer – Tax Adviser”, en *European Taxation*, Febrero/Marzo, 2011, pág. 100.

⁶⁰ VAN DER ENDEN, E.; DE GROOT, J. “Two missing links: a move towards an auditing standard specifically for the tax control framework”, en *Bulletin for International Taxation*, Septiembre, 2015, pág. 504.

⁶¹ EUROPEAN COMMISSION. “Risk management Guide for Tax Administrations”, 2006, pág. 51. Disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019)

⁶² *Ibidem*, págs. 7-10.

A este respecto, resulta interesante apuntar que la Administración tributaria holandesa (*The Netherlands Tax and Customs Administration, NTCA*) publicó en el año 2008 un documento titulado *Tax Control Framework. From a focus on risks to being in control: a different approach*⁶³. En dicho documento, partiendo de la base de que un *tax control framework* forma parte del funcionamiento de cada empresa y de que cada empresa es diferente, la *NTCA* proporciona una especie de guía para aquellas empresas interesadas en el diseño e implementación de un *tax control framework*. De la misma manera que la Comisión Europea en el documento al que nos hemos referido en el párrafo anterior, la Administración tributaria holandesa presenta una serie de recomendaciones, que por lo tanto no constituyen un marco regulatorio mínimo para el desarrollo de un esquema de estas características.

Similares consideraciones son recogidas por la OCDE en su documento publicado en el año 2016 titulado *Co-operative tax compliance. Building better tax control frameworks*, donde destaca la importancia del *tax control framework* en el seno de una relación cooperativa⁶⁴ y se incluye una guía para ayudar a las empresas en el diseño y aplicación del mismo, indicando cuáles se consideran sus elementos indispensables y cómo deberían llevar a cabo las Administraciones tributarias la comprobación de la solidez del modelo empleado.

En este punto, a pesar de que constituye una iniciativa privada, debemos hacer referencia a que la Asociación Española de Normalización ha elaborado un estándar cuyo objetivo es “ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios”⁶⁵ mediante la implementación de un manual de buenas prácticas tributarias⁶⁶. Para ello, dicho estándar pretende “facilitar las

⁶³ Al texto completo del documento *Tax Control Framework. From a focus on risks to being in control: a different approach* puede accederse mediante el siguiente enlace: https://download.belastingdienst.nl/itd/beleid/overige/tax_control_framework.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁶⁴ BRONZEWSKA, K.; VAN DER ENDEN, E. “Tax Control Framework – a conceptual approach: the six nuances of good tax governance”, en *Bulletin for International Taxation*, Noviembre, 2014, págs. 638-639.

⁶⁵ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas*, ob.cit., págs. 16-17.

⁶⁶ Las buenas prácticas tributarias son definidas como un “conjunto de principios, valores, normas y procedimientos que definen un adecuado marco de gestión y control tributario y de comportamiento en la organización. Su finalidad es generar relaciones de confianza, transparencia y seguridad jurídica, tanto internas como respecto a las partes interesadas y la sociedad en su conjunto. Representan una forma de actuación de acuerdo con los parámetros y estándares de la organización y su sector de actividad”. En MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Compliance Fiscal. Buenas Prácticas Tributarias*, ob.cit., pág. 103.

directrices para adoptar, implementar, mantener y mejorar, continuamente, una política de cumplimiento tributario”, con la finalidad última de que su aplicación sea certificada⁶⁷.

De esta forma, los órganos de gobierno de las empresas deberán aprobar e impulsar la política de cumplimiento tributario de la organización y reflejarla en su propio manual de buenas prácticas tributarias, lo que deberá realizarse siguiendo determinados requisitos si se pretende obtener la certificación correspondiente. Para ello, entre otras obligaciones, debe suscribir con la AEAT el Código de Buenas Prácticas Tributarias o, en un futuro, el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios⁶⁸.

La implementación de un manual de buenas prácticas es un proceso que requiere de una evaluación y mejora continua, siendo encargado de ello el responsable de buenas prácticas tributarias. Para su puesta en marcha es necesario que se produzca la aprobación por el órgano de gobierno, que se informe a la alta dirección y a los empleados de la empresa en cuestión, que se comunique su existencia a las Administraciones tributarias con las que se relacione la empresa y que se establezca un canal de denuncias (mecanismo interno que permite a los empleados informar de manera confidencial y segura de la existencia de incumplimientos o irregularidades al responsable de buenas prácticas tributarias⁶⁹).

Sobre este extremo, debemos tomar en consideración que la implementación de un manual de buenas prácticas tributarias por las empresas no constituye un escudo frente al inicio de posibles procedimientos de comprobación o inspección e, incluso, de un procedimiento sancionador. Sin embargo, no se debe restar importancia a su configuración como uno de los elementos que justificarían la introducción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias siempre que resulte un mecanismo eficaz para la prevención y eliminación de situaciones de incumplimiento.

A este respecto, podría resultar interesante observar el desarrollo que el *compliance* ha tenido en el ámbito penal. Así, en el artículo 31 bis del Código penal se ha regulado expresamente la exención de responsabilidad de las personas jurídicas por los delitos cometidos por sus

⁶⁷ *Ibidem*, pág. 101.

⁶⁸ *Ibidem*, págs. 111-123.

⁶⁹ *Ibidem*, págs. 165-169.

representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, estén autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostenten facultades de organización y control dentro de la misma, por los delitos cometidos en su nombre o por su cuenta.

Para ello, es indispensable que el órgano de administración haya adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyan medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos; que la supervisión de su funcionamiento haya sido confiada a un órgano con poderes autónomos; que los autores del delito hayan eludido fraudulentamente el citado modelo de organización y prevención; y que no se haya producido una omisión o ejercicio insuficiente de las funciones de supervisión, vigilancia y control. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias, manifestando que “una buena praxis corporativa en la empresa es la de implementar estos programas de cumplimiento normativo”. Esto es así porque considera que los mismos garantizan que determinados hechos constitutivos de ilícitos penales no se cometan o, en su caso, sirven para dificultar su realización, debido a que “el programa de cumplimiento lo que traslada al administrador societario que tiene en mente realizar este tipo de conductas es saber la existencia de un control”⁷⁰.

Como puede comprobarse, el antiguo modelo de cumplimiento amparado en la filosofía del “es correcto hasta que la Administración tributaria diga lo contrario”⁷¹, en ningún caso resulta aplicable a los contribuyentes integrados en una relación de carácter cooperativo con la Administración tributaria. En definitiva, se trata de aplicar los principios de buena gobernanza cooperativa al ámbito fiscal⁷², desarrollando una especie de responsabilidad social corporativa

⁷⁰ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, nº 316/2018, de 28 de junio de 2018 (FJ 8º). Sobre la importancia de la introducción de un programa de cumplimiento (también conocido como *compliance penal*) encontramos la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, nº 613/2016, de 29 de febrero (FJ 10º) y la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, nº 966/2016, de 16 de marzo (FJ 5º), entre otras.

⁷¹ “The old adage from the guidance material for good governance and prudent risk management that “the return is correct unless the inspector says otherwise” is an out-of-date management concept that cannot be supported in the current environment”, en VAN DER ENDEN, E.; and DE GROOT, J. “Two missing links: a move towards an auditing standard specifically for the tax control framework”, ob.cit., pág. 506.

⁷² GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”, en *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2017, págs. 136-140.

fiscal con un menor nivel de autonomía derivado de los compromisos voluntariamente aceptados por las partes⁷³.

Un último apunte respecto del requisito de confianza mutua debe dedicarse a matizar que, respecto de las dudas acerca de que la implantación de este nuevo modelo de relación jurídico-tributaria pudiera derivar en una vulneración del principio de igualdad ante la ley, es precisamente el proceso de implementación de un *tax control framework* por parte de los contribuyentes el elemento racional y objetivo que justifica un diferente tratamiento por parte de las Administraciones tributarias⁷⁴.

Respecto a la transparencia, la OCDE determina que consiste en la disposición del contribuyente para hacer a la Administración tributaria partícipe de sus decisiones fiscales, específicamente de aquellas que pueden ser consideradas inciertas o controvertidas, yendo más allá de las obligaciones que derivan de la relación jurídico-tributaria en sentido estricto. Para ello el contribuyente debe adoptar un comportamiento transparente, compartiendo con la Administración tributaria información sobre su *internal control framework*, lo que incluye información sobre el diseño, implementación y eficacia de su *tax control framework*⁷⁵.

A pesar de que resulta esencial que el contribuyente adopte una posición transparente⁷⁶, para promover un marco de confianza mutua es necesario que la transparencia se predique en ambos sentidos. Por ello, GONZÁLEZ DE FRUTOS considera que la transparencia en el seno de una relación cooperativa tiene tres acepciones: individual, cultural y estructural⁷⁷. Brevemente, a su juicio, mientras que la vertiente individual consiste en la existencia de una relación de carácter fluido entre la Administración tributaria y los contribuyentes, la vertiente cultural hace referencia al modo en que la Administración tributaria y los contribuyentes perciben esa relación. Por su

⁷³ CALDERÓN CARRERO, J.M.; QUINTAS SEARA, A. La relación cooperativa como nuevo modelo de cumplimiento de las obligaciones tributarias, ob.cit., págs. 21-26.

⁷⁴ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, ob.cit. pág. 47.

⁷⁵ OCDE. *Co-operative tax compliance. Building better tax control frameworks*, ob.cit., pág. 14.

⁷⁶ BRONZEWSKA, K.; and TAMBURRO, V. “Cooperative compliance in Italy – Does it stand a chance?”, ob.cit., pág. 596.

⁷⁷ GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria”, ob.cit., pág. 87.

parte, la dimensión estructural se refiere a los medios concretos de que disponen ambas partes de la relación cooperativa para llevar a cabo ese proceso de comunicación.

No debemos olvidar que la transparencia que se predica de la existencia de una relación de cumplimiento cooperativo consiste en una transparencia *inter partes*. De hecho, la confidencialidad es un elemento esencial para garantizar la existencia de una verdadera confianza mutua⁷⁸. De esta forma, la garantía por parte de la Administración tributaria de que los datos revelados en el seno de una relación colaborativa con los contribuyentes gozarán de carácter confidencial constituye un elemento clave para que los contribuyentes adopten una posición de completa transparencia, compartiendo la información con mayor libertad.

Por poner un ejemplo, en el Código de Buenas Prácticas publicado en nuestro país en el año 2010, la única previsión de publicidad hacia terceros se establece en el Anexo al Código en el que se señala que la AEAT podrá informar de cuáles son las entidades adheridas al Código, lo que se hace mediante la publicación de una lista de las empresas adheridas en la página web de la Agencia⁷⁹, salvo que la empresa afectada se oponga expresamente.

Debemos esperar hasta octubre del año 2016, cuando se publicó la Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias, para encontrar una referencia al alcance de la transparencia predicada de la relación cooperativa.

Según este documento, la transparencia en el seno de la relación cooperativa se logra porque las empresas que se adhieren al citado Código entregan a la AEAT información sobre ciertos aspectos de su actividad económica que abarcan desde la explicación sobre su presencia en paraísos fiscales, la estructura de financiación de los grupos empresariales en los que se integren, su grado de congruencia con los principios de las acciones del Plan BEPS de la OCDE, la

⁷⁸OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, ob.cit., pág. 65.

⁷⁹La lista de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas puede consultarse en el siguiente enlace: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

explicación de sus operaciones societarias más relevantes, de la estrategia fiscal del grupo y del catálogo de las políticas fiscales que deben someterse a aprobación del Consejo de Administración.

No obstante, se entiende que la información proporcionada por las empresas siguiendo lo previsto en el Código de Buenas Prácticas Tributarias y en su Anexo goza del carácter reservado que se recoge en el artículo 95 de la Ley General Tributaria⁸⁰. La confianza inherente a la existencia de una relación cooperativa entre los contribuyentes y la AEAT conlleva que se establezca que, si bien las empresas adheridas al Código consienten en proporcionar la información contenida en el Informe de Transparencia que se introduce en la citada propuesta, ésta debe garantizar el carácter reservado de la misma dada la naturaleza de la información y dado que es obtenida por la AEAT en el ejercicio de sus funciones.

La tercera característica que define la relación cooperativa es que ésta consiste en una relación basada en el entendimiento mutuo. Como bien hemos indicado anteriormente, se trata de un proceso en el que las Administraciones tributarias y los contribuyentes abandonan la conflictividad para embarcarse en una relación basada en la cooperación y colaboración⁸¹. Como puede intuirse, no estamos ante un reto fácil de conseguir, sino que es necesario un cambio gradual en una mentalidad plenamente arraigada como es la confrontación inherente a la relación jurídico-tributaria tal y como la conocíamos. Se trata de un cambio de paradigma en el comportamiento tanto de la Administración tributaria⁸² como del contribuyente⁸³.

De la consecución de un clima de trabajo basado en la confianza mutua y en la transparencia deriva un entendimiento mutuo que reporta ventajas tanto a la Administración tributaria como a los contribuyentes.

⁸⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas*, ob.cit., págs. 82-84.

⁸¹ “Such a model flourishes in an environment of mutual trust between the taxpayers and the tax administrators, where the old adversaries learn to engage in a constructive dialogue. SINGH, A. “Enforcement or cooperation – an analysis of the compliance psychology of taxpayers”, en *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Volumen 21, nº 1, 2015, Section 3.

⁸² VAN DER HEL–VAN DIJK, L; POOLEN, T. *Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads*, ob.cit., pág. 678.

⁸³ GRIBNAU, J.L.M.; JALLAI, A.-G. And BAKKER, A.J. “Good tax governance and transparency: a matter of reputation or ethical motivation?”, ob.cit., Section 9.

Por una parte, mediante la adopción de un comportamiento basado en la conciencia empresarial, imparcialidad, proporcionalidad, apertura y capacidad de respuesta la Administración tributaria pretende lograr una mejora en los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias, llevando a cabo una gestión eficaz de los recursos de que dispone para obtener una mayor recaudación a un menor coste posible⁸⁴. Esto se consigue, tal y como hemos comentado anteriormente, mediante la implementación de una política de *tax risk management* a través de la cual se adecua la respuesta de la Administración al comportamiento del contribuyente, lo que no implica una renuncia a la coerción sino una gestión de los limitados recursos de que disponen las Administraciones tributarias aplicando la máxima de “*flexible when possible, strict when necessary*”⁸⁵.

Por otra parte, adoptando una posición transparente y dispuesta a la comunicación de los riesgos fiscales en tiempo real a la Administración tributaria mediante la implementación de un *tax control framework*⁸⁶, los contribuyentes obtendrán de las Administraciones tributarias mayor seguridad jurídica y una gestión de los riesgos fiscales en tiempo real, lo que reducirá los costes de cumplimiento⁸⁷.

Por ello, podemos concluir que la introducción de un modelo de relación cooperativa entre la Administración tributaria y los contribuyentes está llamada a suponer un cambio sustancial en los principios sobre los que se ha venido desarrollando la relación jurídico-tributaria. Lógicamente, nos referimos a un proceso que requiere tiempo ya que experimentar un cambio de estas características tanto por parte de las Administraciones tributarias como por parte de los contribuyentes requiere de confianza mutua, algo que como hemos tenido ocasión de comprobar debe construirse a base de transparencia y entendimiento mutuo.

⁸⁴ SANZ GÓMEZ, R. “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”, en *Crónica Tributaria*, nº 161, 2016, págs. 213-214.

⁸⁵ Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration. *Tax Supervision – Made to measure, Flexible when possible, strict when necessary*, 2012, pág. 21. Puede accederse al texto completo en la siguiente dirección web: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁸⁶ OCDE. *Study into the role of tax intermediaries*, ob.cit., pág. 41.

⁸⁷ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, ob.cit., págs. 78-80.

Expuesto cuanto antecede, no debe perderse de vista que, aunque los programas de cumplimiento voluntario y los programas de cumplimiento cooperativo descansan en el concepto de regulación responsiva, son medidas que tienen una finalidad diferente y que se dirigen a contribuyentes también diferentes. Por un lado, los programas de cumplimiento voluntario tienen como objetivo último que se produzca una mejora del nivel de cumplimiento voluntario a largo plazo y se dirigen a contribuyentes incumplidores. Por otro lado, los programas de cumplimiento cooperativo son medidas destinadas a implementar una serie de mejoras en el seno de la relación jurídico-tributaria que repercutan en ambas partes de la misma y se dirigen a contribuyentes cumplidores.

2. El concepto de regulación responsiva como justificación para la implementación de los programas de cumplimiento voluntario y de un modelo de cumplimiento cooperativo en la relación entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes

El concepto de regulación responsiva se basa en la consideración de que las normas deben ser elaboradas y aplicadas mediante la adopción de un enfoque que se adecue al comportamiento de quienes se encuentren dentro de su ámbito subjetivo de aplicación⁸⁸. Como puede comprobarse, se trata de un concepto genérico que resulta de aplicación a diversos ámbitos tales como la protección del medio ambiente, la seguridad en determinados sectores empresariales e, incluso, en el ámbito de la aplicación del sistema tributario⁸⁹.

De esta forma, mediante la adopción de un enfoque responsivo se pretende abandonar la percepción generalizada de que la forma más eficaz de combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias es la implantación de instituciones de carácter coercitivo o sancionador⁹⁰.

Tradicionalmente, se ha venido considerando que la decisión de cumplir o incumplir las obligaciones tributarias deriva de un análisis llevado a cabo por el contribuyente en el que se

⁸⁸ FREEDMAN, J. “Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, ob.cit., pág. 630.

⁸⁹ Diversos ejemplos de la aplicación de un enfoque responsivo en dichos ámbitos pueden encontrarse en WOOD, C.; IVEC, M.; JOB, J.; BRAITHWAITE, V. “Applications of responsive regulatory theory in Australia and overseas”, en *Australian National University: Occasional Paper*, nº 15, 2010, págs. 1-2.

⁹⁰ KOLIEB, J. “When to punish, when to persuade and when to reward: strengthening responsive regulation with the regulatory diamond”, en *Monash Univeristy Law Review*, vol. 41, nº. 1, 2015, págs. 139-140.

pondera, por un lado, los beneficios que reporta el incumplimiento y, por otro lado, el riesgo de que dicho comportamiento sea descubierto⁹¹. Sin embargo, en la actualidad, se considera que el incumplimiento de las obligaciones tributarias se produce no sólo sobre la base de una decisión de carácter racional sino que también influyen en el cumplimiento de las obligaciones tributarias factores de tipo social, económico, psicológico, etc⁹².

Además de lo anterior, el mantenimiento de un determinado nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias conlleva que, necesariamente, nos planteemos si la adopción de medidas coercitivas o sancionadoras como única vía para reducir el incumplimiento es una elección adecuada y/o satisfactoria para lograr una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias⁹³.

Por ello, la introducción de un enfoque responsivo supone la aplicación un modelo de carácter dinámico, generalmente representado en forma piramidal⁹⁴. En nuestro caso, a un lado de la pirámide se recogen distintas categorías genéricas de contribuyentes según el grado de cumplimiento con sus obligaciones tributarias, ordenadas de mayor a menor. Al otro lado, se establecen diversas medidas de carácter preventivo o disuasorio y de carácter sancionador que se asocian a las diferentes conductas antes mencionadas y que se ordenan de menor a mayor grado de coercitividad.

Esta forma de trabajar de las Administraciones tributarias se fundamenta en la máxima de que, con carácter general, las medidas de carácter preventivo o disuasorio deben ser aplicadas en primer lugar y, sólo después de que éstas fallen en su cometido (mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias), se deberá ir escalando en la pirámide y aplicando medidas con un mayor grado de coercitividad⁹⁵. Así, se da preferencia a la aplicación de medidas

⁹¹ TAYLOR, N. Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities, en BRAITHWAITE, V. *Taxing democracy*, Aldershot: Ashgate Publishing, Ltd, 2002, págs. 71-72.

⁹² OCDE. *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*, OECD Publishing, París, 2004, págs. 36-38.

⁹³ MURPHY, K. Enforcing tax compliance: to punish or persuade?, en *Economic Analysis and Policy*, 2008, pág. 115.

⁹⁴ BRAITHWAITE, V. A new approach to tax compliance. En BRAITHWAITE, V. *Taxing democracy*, ob.cit., págs. 1-3.

⁹⁵ BRAITHWAITE, J. “Fasken Lecture. The essence of responsive regulation”, en *UBC Law Review*, Vol. 44, Nº 3, 2011, pág. 484.

de carácter preventivo o disuasorio cuya aplicación, como norma general, es menos costosa para la Administración que la aplicación de medidas de carácter sancionador.

Lo anterior conlleva un ahorro de los costes que supone para la Administración la aplicación coactiva del sistema tributario, permitiendo a aquellos contribuyentes que así lo consideren, modificar su comportamiento espontáneamente⁹⁶. De este modo, los recursos de que disponen las Administraciones tributarias para lograr una aplicación efectiva del sistema tributario pueden destinarse a aquellas situaciones de incumplimiento en las que no surtan efecto las medidas que se sitúan en la parte baja de la pirámide y, por tanto, resulte necesario acudir a medidas de carácter coercitivo situadas en el extremo superior de la misma⁹⁷. A este respecto, no debemos olvidar que en el artículo 103.1 de la Constitución española se establece que “la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

Sin embargo, la aplicación de un enfoque responsivo no conlleva que las Administraciones tributarias deban renunciar a la aplicación de las medidas coercitivas o sancionadoras de que dispongan para garantizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Como señala BRAITHWAITE, mediante la existencia de diferentes tipos de medidas ordenadas de menor a mayor grado de coercitividad que resultan aplicables según la actitud del contribuyente frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias se busca suplir las deficiencias de la adopción exclusiva de un tipo de medidas u otro. Es decir, mediante la aplicación de un enfoque responsivo, el contribuyente conoce de antemano la existencia de una pirámide de cumplimiento y las distintas medidas que integran la misma. Por ello, una vez que se produce el incumplimiento y la aplicación de las medidas situadas en la base de la pirámide no surten el efecto esperado, la Administración se encuentra legitimada para aplicar aquellas medidas con carácter eminentemente sancionador⁹⁸.

En referencia a lo anterior, debemos tener presente que para asegurar el correcto funcionamiento de un enfoque de estas características resulta necesario que el esquema de trabajo

⁹⁶ GUNNINGHAM, N; GRABOSKY, P. *Designing Smart regulation: designing enviromental policy*, Oxford: Oxford University Press, 1998.

⁹⁷ FREEDMAN, J. “Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, ob.cit., pág. 638.

⁹⁸ Véase AYRES, I; BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*. ob.cit., págs. 25-27.

sea público⁹⁹. Ejemplo de ello es la Administración tributaria neozelandesa (*Inland Revenue Department*) que publica su estrategia corporativa en su página web¹⁰⁰. Esta estrategia engloba los diferentes ámbitos en los que la Administración tributaria centra sus recursos. Entre ellos, se encuentran la relación con los contribuyentes, con los colaboradores externos y con sus propios trabajadores, así como la gestión de la información, las políticas de adaptación a los cambios y la digitalización. Junto a ello, debemos hacer referencia a la reforma normativa iniciada en Nueva Zelanda en el año 2016 para adaptar la Ley sobre la Administración tributaria del año 1994 al concepto de regulación responsiva. De esta forma, se ha introducido un nuevo subapartado 3A en la Sección 3ª de la norma en el que se incluyen nuevas disposiciones relativas a la obtención, uso y confidencialidad de la información, así como la importancia de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias¹⁰¹.

Todo lo explicado anteriormente pone de manifiesto que, en realidad, el concepto de regulación responsiva no es más que una forma de organización jerárquica de los distintos medios de que disponen las Administraciones tributarias para lograr una aplicación más efectiva y eficaz del sistema tributario, intentando mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias¹⁰². La pregunta que deben responder las Administraciones tributarias a la hora de aplicar un enfoque responsivo es: cuándo sancionar, cuándo disuadir¹⁰³.

2.1. La aplicación del concepto de regulación responsiva por la *Australian Taxation Office*

En el año 1998, la Administración tributaria australiana (*Australian Taxation Office, ATO*) introdujo por primera vez en el ámbito tributario el modelo piramidal en que se fundamenta el

⁹⁹ BRAITHWAITE, J. “Restorative justice and responsive regulation: the question of evidence”, en *RegNet Research Papers*, 2014, págs. 15-16.

¹⁰⁰ La estrategia corporativa del *Inland Revenue Department* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.ird.govt.nz/aboutir/reports/business-plan/corporate-strategy/corporate-strategy-index.html> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

¹⁰¹ Reforma operada por la *Taxation (Annual Rates for 2018–19, Modernising Tax Administration, and Remedial Matters) Act 2019* que fue aprobada el día 18 de marzo de 2019. El texto completo de la norma puede consultarse en: <http://www.legislation.govt.nz/act/public/2019/0005/latest/whole.html#whole> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

¹⁰² BRAITHWAITE, V. “Ten things you need to know about regulation and never wanted to ask”, en *Australian Law Librarian*, Vol. 14, nº 3, 2006, págs. 19-20.

¹⁰³ BRAITHWAITE, J. “Responsive regulation and developing economies”, en *World Development*, Vol. 34, nº 5, 2006, págs. 886-889.

concepto de regulación responsiva desarrollado por la doctrina australiana¹⁰⁴. Mediante la introducción del conocido como “modelo de cumplimiento”¹⁰⁵, el legislador pretendía que la respuesta de la Administración tributaria al comportamiento de los contribuyentes fuera proporcionada, respetando siempre los límites legales establecidos al efecto¹⁰⁶.

Para ello, la elaboración de la pirámide de cumplimiento se fundamenta en un sistema de evaluación del riesgo fiscal de los contribuyentes denominado *BISEP*, cuyo nombre deriva de las siglas en inglés de *Business, Industry, Sociological, Economic y Psychological*¹⁰⁷, en referencia a los cinco factores que se consideran que influyen principalmente en el comportamiento de los contribuyentes. Este sistema se utiliza para clasificar a los contribuyentes en cuatro categorías diferentes en función de la posición que éstos adoptan frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Una vez clasificados en una de esas categorías, la Administración tributaria aplica la estrategia de cumplimiento que corresponda.

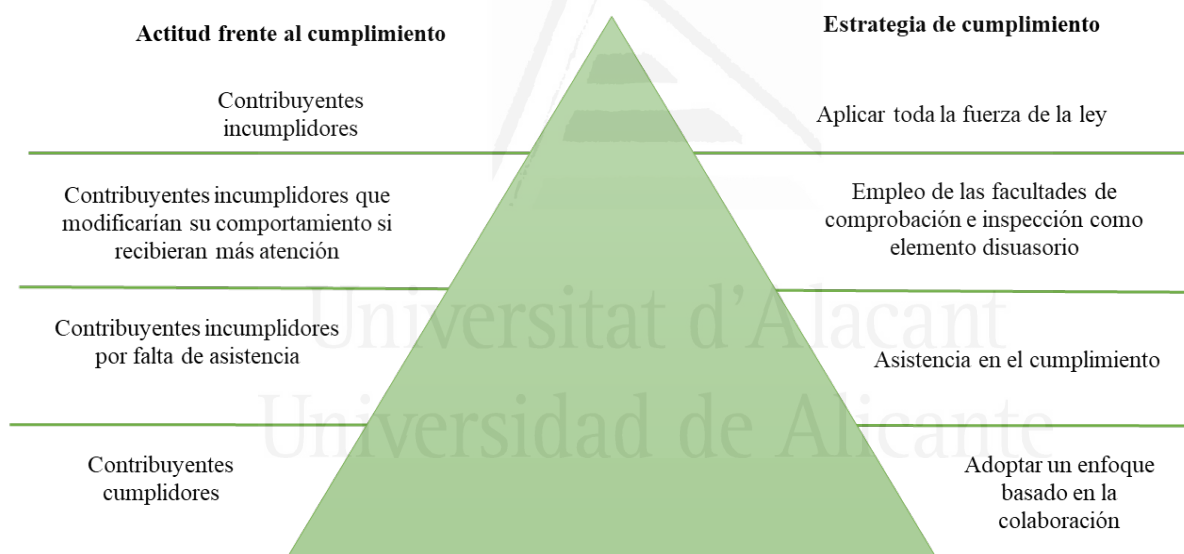


Figura 2. Representación del modelo de cumplimiento de la *Australian Taxation Office*.

¹⁰⁴ El modelo de cumplimiento de la *Australian Taxation Office* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Asimismo, debe indicarse que el modelo de cumplimiento de la ATO tiene su origen en el trabajo desarrollado por IAN AYRES y JOHN BRAITHWAITE. Véase AYRES, I; BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*. ob.cit., págs. 4-7.

¹⁰⁵ BRAITHWAITE, V. *Taxing democracy*, Aldershot: Ashgate Publishing, Ltd, 2002, pág. 3.

¹⁰⁶ FREEDMAN, J. “Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, ob.cit., pág. 641.

¹⁰⁷ WOOD, C.; IVEC, M.; JOB, J.; BRAITHWAITE, V. “Applications of responsive regulatory theory in Australia and overseas”, ob.cit., págs. 13-14

La pirámide de cumplimiento de la *ATO* se debe explicar atendiendo a las dos caras laterales de la misma. Ambos lados representan la idea de regulación responsiva, reflejando, por una parte, la actitud de los contribuyentes frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por otra parte, la estrategia de cumplimiento asociada a cada una de esas conductas. En cuanto a las actitudes frente al incumplimiento, en rasgos generales, este modelo de cumplimiento podría resumirse en cuatro tipos de contribuyentes, de menor a mayor grado de cumplimiento: incumplidores decididos, incumplidores que precisan de mayor atención para adecuar su comportamiento a la normativa tributaria, incumplidores por falta de asistencia en el cumplimiento y, en la base de la pirámide, contribuyentes cumplidores. Por su parte, en relación con las estrategias de cumplimiento asociadas a cada una de las conductas anteriormente descritas, la respuesta de la Administración puede variar desde aplicar toda la fuerza de la ley en caso de incumplimiento hasta adoptar un enfoque basado en la colaboración con el contribuyente en los casos en que éste cumpla debidamente con la normativa tributaria que resulte de aplicación¹⁰⁸.

La adopción de un enfoque de este tipo es posible en un sistema en el que la mayoría de los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, siendo el incumplimiento un comportamiento residual¹⁰⁹. De esta forma, aunque por cuestiones estéticas la pirámide esté representada de manera que los distintos tramos son proporcionales, la base de la pirámide (la posición que representa a los contribuyentes cumplidores) debería ocupar más de la mitad de la figura. A pesar de que, como hemos adelantado, el cumplimiento es la regla general de cualquier sistema tributario, no hay duda de que el incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye un elemento común en la mayoría de los sistemas tributarios actuales.

Con posterioridad a su desarrollo por la *ATO*, la idea de regulación responsiva fue exportada a otras Administraciones tributarias tales como el *Inland Revenue Department* de Nueva Zelanda o la *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)* de Reino Unido¹¹⁰ y, más tarde, promovida por la OCDE mediante la implementación del cumplimiento cooperativo y la introducción de sistemas

¹⁰⁸ Sobre las diferentes estrategias de cumplimiento que la Administración tributaria australiana puede consultarse el siguiente enlace: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/behavioural-insights-in-the-ato/> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

¹⁰⁹ KOLIEB, J. "When to punish, when to persuade and when to reward: strengthening responsive regulation with the regulatory diamond", ob.cit., pág. 141.

¹¹⁰ BRAITHWAITE, V. "Responsive regulation and taxation: introduction", en *Law & Policy*, Vol. 29, nº 1, 2007, pág. 4.

de gestión del riesgo fiscal para identificar el comportamiento de los contribuyentes¹¹¹. Tal y como hemos expuesto anteriormente, la introducción de un sistema de cumplimiento cooperativo se fundamenta en el riesgo fiscal que presentan los contribuyentes, salvando así las dudas que planteaban estos sistemas en cuanto a su adecuación al principio de igualdad¹¹².

2.2. La aplicación de un enfoque responsivo mediante la gestión del riesgo fiscal de incumplimiento de los contribuyentes. Especial referencia a los programas de cumplimiento voluntario y el cumplimiento cooperativo

La introducción de una relación cooperativa entre la Administración tributaria y los contribuyentes y la implementación de un programa de cumplimiento voluntario puede quedar justificada por la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de la Administración tributaria competente. Para ello, es imprescindible la implantación una política de gestión del riesgo fiscal (*tax risk management*) que conlleve una correcta y continua evaluación del riesgo y que garantice una respuesta proporcionada al comportamiento del contribuyente en cuestión.

De lo anterior puede deducirse que el dinamismo es un componente esencial para garantizar una continua mejora del sistema y una correcta aplicación de un enfoque responsivo¹¹³. Ejemplo de ello es también la política desarrollada por la *Her Majesty's Revenue and Customs* en Reino Unido, que consiste en un programa de evaluación del riesgo de incumplimiento de los contribuyentes cuyo resultado es la clasificación de las empresas en función del mayor o menor riesgo fiscal que presenten. Una guía en la que se presentan los criterios que informan el proceso de evaluación del riesgo está disponible en la página web de la Administración tributaria de Reino Unido, debiendo indicarse que es objeto de continua actualización¹¹⁴.

¹¹¹ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, ob.cit. pág. 42.

¹¹² OCDE. *Co-operative Tax Compliance: building better tax control frameworks*, ob.cit., págs. 14 y 23.

¹¹³ KOLIEB, J. "When to punish, when to persuade and when to reward...", ob.cit., págs. 140-141.

¹¹⁴ El contenido del documento *Tax Compliance Risk Management* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

En relación con el dinamismo necesario para la aplicación de un enfoque responsivo, resulta importante tener en cuenta que no se trata de una clasificación de carácter permanente, al preverse un sistema general de revisión de dicha clasificación (*Business Risk Review, BRR*). Esta revisión será llevada a cabo cada tres años en caso de que el contribuyente sea considerado como de bajo riesgo y, en aquellos casos en que el contribuyente sea considerado con un grado de riesgo mayor, la *BRR* será de carácter anual. A este respecto, debe tomarse en consideración que la clasificación de los contribuyentes en función de su riesgo de incumplimiento no es pública, aplicándose las normas generales sobre confidencialidad de los datos con trascendencia tributaria regulada en la Sección 18 del *Commissioners for Revenue and Customs Act 2005*.

En cuanto a los programas de cumplimiento voluntario, tal y como hemos comentado anteriormente, los efectos a corto plazo de una medida de estas características parecen ser, a primera vista, la obtención de un incremento de los ingresos tributarios como consecuencia de que, mediante su aplicación, se descubren e ingresan en la Hacienda Pública unas cantidades que habían sido previamente ocultadas. No obstante, además, estos programas deben contemplarse como una forma de gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos de que disponen las Administraciones tributarias, ya que el hecho de que estos sujetos declaren su renta voluntariamente evita que la Administración tenga que iniciar un procedimiento de comprobación o inspección para cada uno de ellos y, por tanto, se reduce el coste temporal y económico que conlleva este tipo de procedimientos, pudiendo destinarse dichas cantidades a la persecución y detección de las situaciones de incumplimiento que se mantengan en el tiempo¹¹⁵.

Una vez analizado el concepto de regulación responsiva, debemos tener presente que en el ámbito tributario rige el principio de reserva de ley establecido con carácter general en los artículos 31.3, 133.1 y 133.3 de la Constitución española. A pesar de la imprecisión en los términos del alcance de principio de reserva de ley en materia tributaria establecido en el texto constitucional¹¹⁶, el Tribunal Constitucional ha creado una doctrina consolidada considerando que “la reserva de Ley establecida en materia tributaria es relativa, o lo que es lo mismo, limitada a la creación *ex novo* del tributo y a la configuración de los elementos esenciales o configuradores del mismo”¹¹⁷.

¹¹⁵ BRAITHWAITE, J. “Fasken Lecture. The essence of responsive regulation”, ob.cit., pág. 487.

¹¹⁶ Sobre la diferencia entre reserva de ley absoluta y relativa puede consultarse: BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, Alicante: Compas, 1989, pág. 206.

¹¹⁷ Auto del Tribunal Constitucional nº123/2009, de 30 de abril (FJ 3º) y Auto del Tribunal Constitucional nº 109/2017, de 18 de julio (FJ 4º), entre otros. Esta misma interpretación ha sido mantenida por el Tribunal Constitucional en

Por su parte, de forma coherente con la mencionada doctrina del Tribunal Constitucional, el artículo 8 de la Ley General Tributaria ha concretado el contenido de este principio¹¹⁸. Por ello, cuando nos referimos a los programas de cumplimiento voluntario, debemos tener presente que el principio de reserva de ley en materia tributaria alcanza al establecimiento y modificación de los recargos y la obligación de abonar intereses de demora, al establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias, a la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal, a la condonación de deudas y sanciones tributarias, y a la concesión de moratorias y quitas (artículo 8, apartados e, g, h, k de la Ley General Tributaria).

La adopción de un enfoque responsivo adecuado al comportamiento del contribuyente como fundamento de la actuación de una concreta Administración tributaria constituye el punto en el que los programas de cumplimiento voluntario y el cumplimiento cooperativo convergen como estímulos al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

De esta forma, siendo el objetivo último de cualquier Administración tributaria lograr el mayor nivel de cumplimiento en período voluntario posible, la adopción de un enfoque responsivo puede ser útil a la hora de determinar cuál debe ser la respuesta de la Administración tributaria. Por ello, hemos elaborado nuestra propia pirámide de cumplimiento que representa a los programas de cumplimiento voluntario y a la introducción de una relación de carácter cooperativo entre la Administración tributaria y los contribuyentes como estrategias encaminadas a lograr una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

diversas sentencias tales como la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 150/2003, de 15 de julio (FJ 10º) o la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 102/2005, de 20 de abril (FJ 3º).

¹¹⁸ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G. *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid: Tecnos, 2016, págs. 128-136.

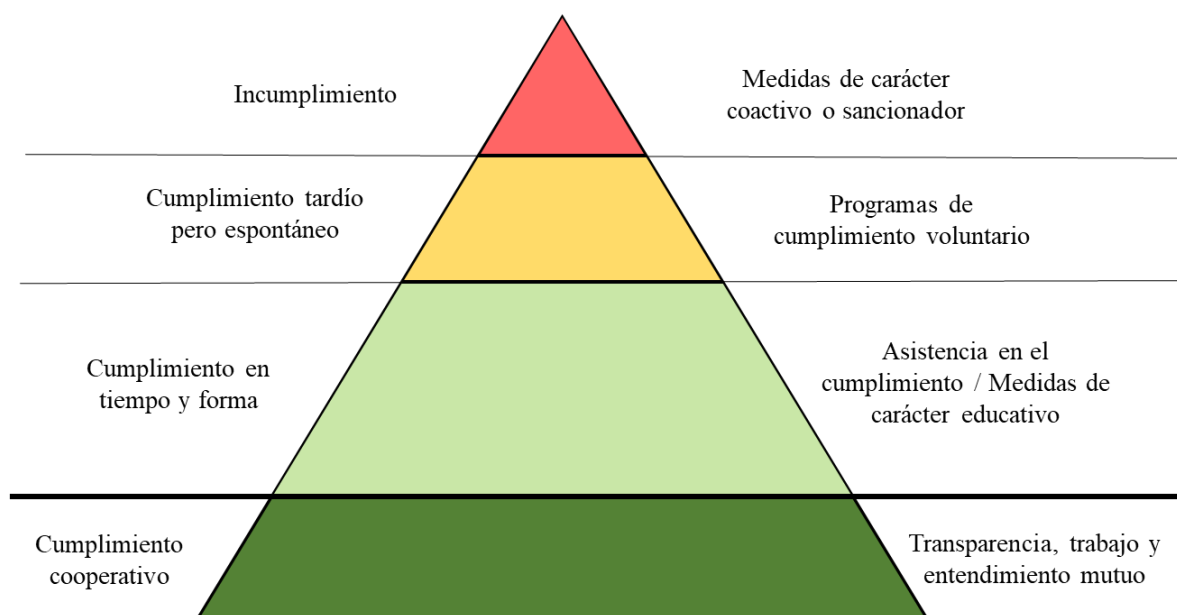


Figura 3. El Modelo de Cumplimiento adaptado al sistema tributario español.

No obstante, como ya hemos comentado, no debemos perder de vista que estas medidas están destinadas a tipos de contribuyentes distintos, a incumplidores en el primer caso y a cumplidores en el segundo. En el supuesto de los programas de cumplimiento voluntario se trata de una opción ofrecida por Ley a determinados contribuyentes que incumplieron con sus obligaciones tributarias en el pasado, pero que posteriormente, están dispuestos a regularizar su situación aceptando unas condiciones predeterminadas. En cambio, en el caso del cumplimiento cooperativo nos encontramos ante una medida cuyo punto de partida es el cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones tributarias y mediante el mismo, tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes cumplidores, se comprometen a ir más allá de sus obligaciones para lograr un ambiente de trabajo basado en la confianza mutua, transparencia y entendimiento mutuo.

En nuestra opinión, con carácter general los contribuyentes pueden ser clasificados en dos grupos, cumplidores e incumplidores. Sin embargo, podríamos crear una clasificación más precisa realizando una subdivisión en cada una de esas dos categorías.

Por un lado, el grupo de los contribuyentes cumplidores (representado en el extremo inferior de la pirámide) podría dividirse en dos subcategorías. De esta forma, dentro de las posiciones de cumplimiento podemos distinguir entre aquellos contribuyentes que cumplen en tiempo y forma y aquellos contribuyentes que van más allá de sus obligaciones y aceptan formar parte de una relación de carácter cooperativo con las Administraciones tributarias. En el primer caso, la

respuesta de la Administración deberá consistir en la adopción de una conducta de asistencia en el cumplimiento y buscar el mantenimiento de esta situación mediante la implementación de medidas de carácter educativo, mientras que, en el segundo caso, la respuesta deberá ser la transformación de la relación jurídico-tributaria en una relación basada en la transparencia, trabajo conjunto y entendimiento mutuo. Ambos fragmentos están separados por una línea de mayor grosor debido a que, a pesar de que el cumplimiento voluntario en tiempo y forma es el objetivo último de cualquier Administración tributaria, la introducción de una relación de carácter cooperativo entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria supone para las partes implicadas ir más allá de sus obligaciones.

Por otro lado, en el grupo de los contribuyentes incumplidores (representado en el extremo superior de la pirámide), deberíamos distinguir dos subgrupos. El primero de ellos, situado en el vértice de la figura, representa a aquellos contribuyentes que están completamente decididos a continuar en el incumplimiento. A este tipo de contribuyentes, una vez que se ha intentado conseguir una modificación de su conducta mediante la asistencia en el cumplimiento y la oportunidad de que regularicen su situación tributaria mediante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario de carácter general o especial, la única respuesta posible es la aplicación de las medidas de carácter coactivo o sancionador de que disponga la Administración tributaria en cuestión. El segundo de los subgrupos en las posiciones de incumplimiento sería el de aquellos contribuyentes que, aunque incumplieron con la normativa tributaria en un primer momento, están dispuestos a modificar su comportamiento previo y reintegrarse en el sistema, debido a un cambio en cualesquiera de las condiciones que les llevaron a tomar la decisión de no cumplir con sus obligaciones tributarias conforme a la Ley. Es en este último grupo de contribuyentes en el que los programas de cumplimiento voluntario incidirán directamente.

Por ello, tal y como hemos indicado anteriormente, la adopción de un enfoque responsivo no supone la renuncia a la aplicación de medidas de carácter coactivo o sancionador. Es decir, en aquellos supuestos en los que se mantiene el incumplimiento, las Administraciones tributarias deben aplicar los medios de que dispongan para combatir este tipo de conductas e incluso, para garantizar su mejor funcionamiento, los programas de cumplimiento voluntario deberían acompañarse de un endurecimiento del régimen vigente para contribuir a su percepción como una última oportunidad para la regularización.

De no ser así, la función de estímulo al cumplimiento voluntario resultaría incompleta al limitarse al ofrecimiento de unas condiciones más ventajosas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que se vea modificada la percepción del riesgo de detección por parte de las Administraciones tributarias, elemento clave entre los distintos condicionantes que llevan al contribuyente a incumplir con la normativa tributaria y cuya alteración, llegado el momento, posiblemente influiría de forma más directa en la decisión de modificar su comportamiento.

Por todo lo expuesto, consideramos que los programas de cumplimiento voluntario deben ser explicados teniendo en cuenta que no todos los contribuyentes adoptan el mismo comportamiento respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que fundamenta la adopción de un enfoque responsivo. Este diferente comportamiento es el elemento determinante para que las Administraciones tributarias adopten una perspectiva basada en el “palo y la zanahoria”, siempre dentro de los límites legales, tratando de adaptar su respuesta al comportamiento de los contribuyentes¹¹⁹. La “zanahoria” representa las condiciones más beneficiosas de los programas de cumplimiento voluntario en comparación con los términos generales del sistema tributario, tales como la reducción o exención de la deuda tributaria, la reducción en los intereses de demora, la no imposición de sanciones, etc. Pero, al mismo tiempo, el legislador no debe renunciar a mantener determinadas medidas coercitivas y punitivas que se representan por medio del “palo”, tanto con una finalidad disuasoria del incumplimiento como con una finalidad sancionadora del mismo¹²⁰.

IV. MEJORAS EN LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR PARTE DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

El segundo de los elementos que hemos apuntado como determinante en el incremento experimentado en el número de programas de cumplimiento voluntario adoptados por diferentes jurisdicciones fiscales se refiere a las mejoras constantes producidas respecto de la obtención e intercambio de información por parte de las Administraciones tributarias.

¹¹⁹ AYRES, I; BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*. ob.cit., págs. 43-44.

¹²⁰ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit. pág. 13.

La crisis financiera iniciada en el año 2008 y la apremiante necesidad de los diferentes Estados de obtener ingresos para mitigar el elevado déficit público¹²¹ pusieron de manifiesto el principal problema de un mundo globalizado en cuanto a los procedimientos de aplicación de los tributos se refiere. En los últimos años se han venido manifestando las dificultades que se le plantean a una Administración tributaria nacional para garantizar la aplicación del sistema tributario basado en el criterio de residencia, en la medida en que debe ser aplicado a contribuyentes cada vez más globales¹²².

Por ello, el punto de inflexión parece situarse en el inicio de la crisis financiera¹²³, momento a partir del cual se inicia una nueva etapa de progresiva cooperación fiscal internacional en aras a lograr una mayor transparencia en el ámbito de la fiscalidad tanto a nivel de las Administraciones tributarias como de los intermediarios fiscales y de los contribuyentes¹²⁴. En este nuevo panorama de cooperación fiscal internacional y transparencia, el intercambio de información tributaria se configura como un elemento clave para “garantizar la pervivencia del modelo impositivo actual”¹²⁵ y la modalidad de intercambio automático de información se considera la vía más efectiva y eficaz para lograr el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes que obtienen rentas en el exterior¹²⁶.

Tradicionalmente, las dos funciones que se han atribuido al intercambio de información son la consecución de una efectiva aplicación del sistema tributario y la lucha contra el fraude fiscal¹²⁷, suponiendo al mismo tiempo una mejora en los medios de que disponen las Administraciones tributarias nacionales y una medida de carácter disuasorio del incumplimiento tributario. Junto a

¹²¹ MARTÍNEZ GINER, L.A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, en *Quincena Fiscal* nº 19, 2012, págs. 38-40.

¹²² SOLER ROCH, M.T. “Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A new deal?”, ob.cit., pág. 290.

¹²³ BARREIX, A.; ROCA, J.; VELAYOS, F. “Breve historia de la transparencia tributaria”, en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 10, 2016, pág. 6.

¹²⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 374, mayo 2014, pág. 8.

¹²⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M. “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 16, 2001, pág. 5.

¹²⁶ MARTÍNEZ GINER, L.A. “La información automática de cuentas financieras: nuevos retos de la asistencia mutua en la Ley General Tributaria”, en *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte)*, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 13, 2016, pág. 148.

¹²⁷ RODRÍGUEZ LOSADA, S. “El intercambio de información fiscal como pieza clave en una nueva era de Cooperación Fiscal Internacional”, en *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 8, 2014, pág. 95.

ello, existe una tercera finalidad directamente relacionada con la primera de las mencionadas anteriormente, que consiste en la consideración del intercambio de información como un instrumento al servicio de los contribuyentes transnacionales¹²⁸, como una herramienta idónea para garantizar la aplicación de las libertades fundamentales reconocidas en el TFUE¹²⁹.

De este modo, en el presente epígrafe analizaremos brevemente el desarrollo de lo que SANCHEZ LÓPEZ califica como “cultura de cooperación”¹³⁰ y que se ha producido tanto desde el ámbito internacional, a través de los diferentes instrumentos desarrollados por la OCDE (Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio, el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria y el Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras), como desde la Unión Europea (Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE - en adelante, Directiva 2011 - y sus modificaciones posteriores), e incluso por ambas instituciones conjuntamente, siendo muestra de ello la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal publicada en el año 1988 y de su Protocolo de modificación publicado en el año 2010.

Mediante dichas iniciativas se busca alcanzar una vía común para conseguir los objetivos previamente mencionados, esto es, la correcta aplicación del sistema tributario, la lucha contra el fraude fiscal y, en el ámbito europeo, la garantía de las libertades fundamentales. Sin embargo, hay países que han decidido perseguir dichos objetivos en solitario, como EE. UU. mediante el sistema *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*, Suiza mediante los Acuerdos Rubik con Reino Unido y Austria, o España mediante la introducción de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero regulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria¹³¹. No hay que olvidar que la adopción de estos mecanismos, sobre todo en un

¹²⁸ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, en *InDret: Revista para el análisis del Derecho*, nº 3, 2012, pág. 11.

¹²⁹ MERINO ESPINOSA, M.P.; NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, en *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011, págs. 140-141.

¹³⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. “La transmisión automática de información. Avances y perspectivas”, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 10, 2016, Versión Online, pág. 9.

¹³¹ Véase a este respecto, MARTÍNEZ GINER, L.A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, ob.cit.

contexto de crisis económica, ha supuesto al mismo tiempo la obtención de información y la obtención de ingresos para las Haciendas Públicas nacionales.

1. **Ámbito internacional: la labor de la OCDE en relación con el intercambio de información tributaria**

En los últimos años, en el ámbito internacional se han desarrollado numerosas iniciativas tendentes a la implementación del intercambio de información en materia tributaria, destacando a este respecto el trabajo desarrollado por la OCDE¹³². Durante el presente apartado haremos referencia a los diferentes trabajos desarrollados por esta organización incidiendo en el Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE, en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria y en el Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras. Finalmente, haremos una referencia a la Convención sobre Asistencia Mutua en materia tributaria elaborada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en el año 1988 y modificada en el año 2010.

1.1. **El artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE**

En la actualidad, existen más de 3000 Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI) firmados según el Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE. Esto ha supuesto que el artículo 26 del citado Modelo, que recoge la cláusula de intercambio de información, constituya el marco normativo más extendido para el intercambio de información bilateral¹³³.

La cláusula de intercambio de información ha estado presente en el Modelo de Convenio desde el año 1963¹³⁴, sin embargo, ésta ha sido objeto de numerosas modificaciones. En el texto

¹³² MERINO ESPINOSA, M.P.; NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, ob.cit., pág. 143.

¹³³ MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, ob.cit., pág. 203.

¹³⁴ GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información. En CORRAL

original se preveía que las autoridades competentes de un Estado contratante pudieran intercambiar la información que fuera necesaria para aplicar las previsiones del Convenio o de la normativa doméstica de uno de los Estados contratantes en relación con los impuestos cubiertos por el Convenio y siempre que dicha imposición no fuera contraria al mismo.

En los Comentarios al Modelo de Convenio se determina que el artículo 26.1 permite que la información sea intercambiada mediante tres modalidades: intercambio previa petición, intercambio automático e intercambio espontáneo de información. A este respecto, señalan los comentarios que las tres modalidades pueden ser combinadas entre sí e, incluso, no se impide que los Estados contratantes utilicen otras técnicas de obtención de información como las inspecciones simultáneas, la participación de las autoridades fiscales de un Estado contratante en las investigaciones realizadas por el otro Estado contratante o la posibilidad de intercambiar información relativa a un sector económico determinado y no de contribuyentes concretos¹³⁵.

En cuanto a su ámbito temporal de aplicación, según lo establecido en el párrafo 10.3 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo, no existe prohibición para intercambiar información que existiera previamente a la entrada en vigor del CDI, siempre y cuando la solicitud de asistencia se haya realizado una vez que el Convenio estuviera en vigor y lo establecido en el artículo 26 del mismo resultase de aplicación. Sin duda, el amplio ámbito temporal de aplicación del artículo 26 en el Modelo de Convenio supone una muestra más de la voluntad de la OCDE de extender la aplicación efectiva del intercambio de información lo máximo posible.

La primera de las modificaciones que merece la pena destacar fue la realizada en el año 2000 cuando se alteró el apartado primero del citado artículo para ampliar su ámbito objetivo de aplicación¹³⁶, ya que inicialmente el intercambio de información estaba exclusivamente previsto para los impuestos cubiertos por el Convenio. Sin embargo, en el año 2000 se modifica el contenido del citado párrafo y se determina que el intercambio de información se podrá producir en relación con impuestos de toda clase y naturaleza exigidos por los Estados contratantes, o

GUADAÑO, I (Dir.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen 2, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 4ª Edición, 2016, pág. 1480.

¹³⁵ Párrafos 9 y 9.1 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo Convenio OCDE Sobre Renta y Patrimonio, Versión 2017, págs. 494-495.

¹³⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M. “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, ob.cit., pág. 10.

cualquiera de sus subdivisiones políticas o autoridades locales siempre que la imposición no sea contraria al Convenio¹³⁷.

La siguiente de las modificaciones a resaltar es la que se produjo en el año 2005 como consecuencia de la revisión llevada a cabo por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en el año 2002, en línea con el contenido del Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE publicado ese mismo año. Esta revisión dio lugar a tres cambios significativos. El primero de ellos fue la introducción del término “previsiblemente pertinente” en lugar de “necesaria” para referirse a la información que podía ser objeto de intercambio de información, modificación con la que se pretendía garantizar la correcta aplicación del intercambio de información ampliándolo a la mayor cantidad de supuestos posibles¹³⁸. Las otras dos modificaciones mencionadas fueron la introducción de los nuevos apartados 4 y 5 del artículo 26, en los que se previó la imposibilidad de que los Estados contratantes pudieran alegar la falta de interés nacional para no llevar a cabo el intercambio de información y la imposibilidad de que se denegase el intercambio de información solamente porque la misma se encontraba en poder de un banco u otra institución financiera¹³⁹.

En el año 2010 se produjo la eliminación de las reservas a la introducción del mencionado apartado 5 efectuadas por Austria, Suiza, Luxemburgo y Bélgica, lo que supuso un paso importante en relación con la lucha contra la evasión y elusión fiscales y la ya comentada voluntad internacional de poner fin a “la era del secreto bancario”.

Debido a que en la actualización del año 2017 no se modificó el contenido del artículo 26 del Modelo, la última modificación del mismo realizada hasta la fecha fue llevada a cabo en el año 2014. A este respecto, en relación con el apartado 2 del artículo 26 se introdujo la aclaración de que, a pesar de lo establecido en el artículo, la información recibida por un Estado contratante se podrá utilizar para otros propósitos siempre que concurren dos requisitos: que la información pueda ser utilizada para esos fines según la normativa de ambos Estados contratantes y que la

¹³⁷ Párrafo 10.1 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo Convenio OCDE Sobre Renta y Patrimonio, Versión 2017, pág. 495.

¹³⁸ Párrafo 5 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo Convenio OCDE Sobre Renta y Patrimonio, Versión 2017, págs. 488-489.

¹³⁹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. “Diferentes enfoques para el intercambio automático de información”, en *Quincena Fiscal*, nº 15-16, 2013, págs. 26-27.

autoridad fiscal del Estado requerido autorice dicho uso¹⁴⁰. Esta actualización se aprovechó también para ampliar los Comentarios al artículo 26 introduciendo el párrafo 5 en el que se explica qué debe considerarse por “pertinencia previsible” y por “*fishing expeditions*”.

Como puede observarse, las modificaciones del artículo 26 han sido frecuentes y, aunque como señalan las consideraciones preliminares de los Comentarios al Modelo de Convenio generalmente no han supuesto variaciones considerables en cuanto al contenido, han ido enfocadas a garantizar la eficacia del intercambio de información y su finalidad principal que es permitir el intercambio de información con la mayor extensión posible, algo que debe valorarse muy positivamente.

1.2. El Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria

En abril de 2002, la OCDE publicó el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria fruto de los trabajos desarrollados por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre intercambio de información efectivo. Este Grupo de Trabajo estaba integrado por representantes de los países miembros de la OCDE y por los delegados de países como Aruba, Bermudas, Bahrein, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Islas Mauricio, Antillas holandesas, Seychelles y San Marino.

Su origen se encuentra en el informe de la OCDE titulado “*Harmful tax competition. An emerging tax issue*”, publicado en el año 1998 y en el que se establecía que la falta de un intercambio efectivo de información constituía uno de los criterios claves para calificar una determinada práctica fiscal como nociva¹⁴¹. El objetivo del Acuerdo es promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información y fue concebido de manera autónoma de los CDI, con la intención de “permitir y fomentar los intercambios cuando no hay cuestiones de doble imposición, situación que se da preferentemente cuando una de las

¹⁴⁰ GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información., ob.cit., págs. 1494-1495.

¹⁴¹ OCDE. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, 1998, págs. 29-30.

soberanías fiscales implicadas en el intercambio de información es un territorio, de baja o nula tributación”¹⁴².

El Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria no tiene carácter vinculante y en el mismo se regulan dos modelos de acuerdos, uno de carácter multilateral y otro de carácter bilateral¹⁴³. En la práctica resulta más frecuente la adopción del enfoque bilateral, habiéndose firmado hasta la fecha más de 800 acuerdos sobre intercambio de información siguiendo el citado Modelo¹⁴⁴.

Según lo establecido en el artículo 15, el Acuerdo entró en vigor el 1 de enero de 2004 en relación con el intercambio de información respecto asuntos penales en materia fiscal y el día 1 de enero de 2006 respecto de los restantes aspectos contemplados en el ámbito de aplicación del mismo. Sin embargo, el Acuerdo surte efecto con relación a los asuntos penales fiscales respecto de periodos impositivos que comiencen o las obligaciones tributarias que surjan el 1 de enero de 2004 o a partir de esa fecha. En relación con los demás aspectos, el Acuerdo surte efecto respecto de los periodos impositivos que comiencen o las obligaciones tributarias que surjan del 1 de enero de 2006 en adelante. A pesar de que en los Comentarios al artículo 15.4 se matice que lo establecido en él no constituye un impedimento para que una Parte requirente pueda solicitar información anterior a la fecha en que el Acuerdo surta efecto, se requiere que dicha información siempre esté relacionada con un ejercicio fiscal o con un hecho imponible posterior a dicha fecha.

El intercambio de información previo requerimiento se regula en el artículo 5 del Modelo, en su versión de 2002, como la única modalidad de intercambio de información. En dicho artículo se establece que la autoridad competente de la parte requerida proporcionará, previo requerimiento, información que previsiblemente pueda resultar de interés para la administración y

¹⁴² GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información. Ob.cit., págs. 1482-1483.

¹⁴³ MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, ob.cit., pág. 201.

¹⁴⁴ La lista completa de jurisdicciones que han firmado un Acuerdo sobre Intercambio de Información puede consultarse en el siguiente enlace:

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

la aplicación del Derecho interno de la parte requirente relativa a los impuestos a que se refiere el Acuerdo.

Al formular un requerimiento de información, la parte requirente deberá proporcionar determinada información con el fin de demostrar el interés previsible de la información solicitada, debiendo la autoridad competente de la parte requerida enviar la información solicitada tan pronto como sea posible, acusando recibo del requerimiento y respondiendo a la solicitud en un plazo máximo de 90 días, salvo que existan obstáculos que impidan el intercambio o se niegue a proporcionarla, explicando las razones que obstaculizan el intercambio o los motivos de su negativa¹⁴⁵.

Tal y como sucede en el Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio, en el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información se impide que el Estado requerido deniegue el intercambio de información por no necesitar la misma para sus propios fines o porque la misma obre en poder de bancos u otras instituciones financieras.

Sin embargo, el hecho de que el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información se limitase a establecer el intercambio de información previo requerimiento restaba eficacia al mencionado instrumento. Por ello, siguiendo lo establecido en los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio y en los artículos 6 y 7 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, en el año 2015 la OCDE publicó el Modelo de Protocolo al Acuerdo sobre intercambio de información tributaria para permitir el intercambio automático y el intercambio espontáneo de información¹⁴⁶.

De esta forma, se prevé la introducción de un nuevo artículo 5A en los Acuerdos sobre intercambio de información en el que se determine que los Estados contratantes intercambiarán información de manera automática sobre determinadas categorías de renta y siguiendo el procedimiento que se establezca por las partes contratantes de mutuo acuerdo. Como puede observarse, únicamente se proporciona la base legal para introducir el intercambio automático de

¹⁴⁵ Artículo 5, apartados 1 y 6 del Acuerdo OCDE sobre intercambio de información tributaria.

¹⁴⁶ GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información., ob.cit., págs. 1487-1488.

información en los citados Acuerdos, sin embargo, se deja que sean las partes contratantes quienes determinen el alcance y el procedimiento del mismo¹⁴⁷.

De igual modo, se introduce el intercambio automático de información en el artículo 5B, aunque se ofrecen dos posibles versiones del mismo. La primera de ellas se corresponde con el régimen establecido en el artículo 7 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal y en el artículo 9 de la Directiva 2011, al establecer una lista de circunstancias en las que el intercambio espontáneo deberá producirse. La segunda alternativa se limita a señalar que el intercambio espontáneo de información tributaria deberá producirse cuando la autoridad competente de un Estado contratante considere que la información de que dispone es previsiblemente relevante para cumplir con la finalidad del Acuerdo.

Sin duda, la modificación operada por el Protocolo del año 2015 constituye una mejora relevante para asegurar la mayor eficacia posible del intercambio de información realizado de acuerdo con este instrumento, y ello a pesar de que muchos de los Acuerdos sobre intercambio de información ya incluían las diferentes modalidades de intercambio de información. Como señala MORENO GONZÁLEZ, la fuerza de este instrumento reside en que “contiene las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que deben cumplir los paraísos fiscales cooperativos a los efectos de no sufrir o soportar medidas defensivas por parte de los Estados miembros de la OCDE”¹⁴⁸. De hecho, hoy en día el cumplimiento de los requisitos de transparencia e intercambio de información mediante la firma de un determinado número de CDIs con cláusula de intercambio de información o de un determinado número de Acuerdos sobre intercambio de información constituye el elemento decisivo para calificar a un territorio como jurisdicción no cooperadora¹⁴⁹.

¹⁴⁷ OCDE. *Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous Exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing, París, 2015, pág. 1.

¹⁴⁸ MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, ob.cit., pág. 199.

¹⁴⁹ MERINO ESPINOSA, M.P.; NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, ob.cit., pág. 145.

1.3. El Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras

Los trabajos de la OCDE en relación con el desarrollo de las distintas modalidades de intercambio de información han sido constantes y, desde el año 2009, se ha avanzado considerablemente en la postulación del intercambio previa solicitud como el estándar global de intercambio de información.

Sin embargo, conscientes de las limitaciones de la citada modalidad de intercambio de información en cuanto a la articulación de un mecanismo eficaz de lucha contra la evasión fiscal internacional y claramente influenciados por el Modelo de Acuerdo Intergubernamental para la mejora del cumplimiento fiscal y para la implementación de *FATCA* elaborado por Francia, Alemania, Italia, España y Reino Unido¹⁵⁰, en febrero de 2014, los Ministros de Finanzas y los Gobernadores de los Bancos Centrales del G20 aprobaron el Estándar Común de Reporte para el intercambio automático de información tributaria. Finalmente, en julio de 2014 fue aprobado por el Consejo de la OCDE¹⁵¹, siendo su objetivo principal proporcionar un modelo estandarizado para que el intercambio automático de información sobre cuentas fuera eficaz, simplificando los procesos de intercambio de información, aumentando su eficacia y reduciendo los costes de las partes involucradas.

El nuevo estándar global para el intercambio automático de información se articula sobre la base de dos instrumentos: el Modelo de Acuerdo de Autoridades Competentes y en Estándar Común de Reporte.

El Modelo de Acuerdo de Autoridades Competentes constituye el instrumento para vincular el Estándar Común de Reporte con la base jurídica preexistente para el intercambio de información, tal como un CDI, la Convención sobre Asistencia Mutua en materia tributaria o

¹⁵⁰ GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información., ob.cit., págs. 1510-1513.

¹⁵¹ OCDE. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris, 2014, págs. 9-10.

cualquier otro instrumento aplicable¹⁵². Especialmente interesante resulta el primer considerando del citado Modelo en el que se establece que, basándose en una estrecha y duradera relación respecto de la asistencia mutua en materia fiscal, las autoridades competentes de los Estados firmantes concluyen el Acuerdo entre Autoridades Competentes con el objetivo de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante el refuerzo de dicha relación.

El contenido de dicho Acuerdo se estructura en 7 secciones, estando la primera de ellas destinada a la definición de términos tales como institución financiera sujeta a reportar, cuenta reportable o persona de cada jurisdicción firmante. Una vez determinada la información que debe ser objeto de intercambio automático¹⁵³ se establece que ésta deberá ser intercambiada con carácter anual en el plazo de 9 meses contados a partir de la finalización del año civil al que se refiera la información¹⁵⁴. Especialmente importante resultan las normas sobre confidencialidad y protección de datos intercambiados cuya regulación se realiza por remisión a las normas y salvaguardas previstas en el Convenio o instrumento que sirva de base legal para el intercambio¹⁵⁵.

El intercambio de información automático sobre la base del Estándar Común de Reporte puede realizarse de forma bilateral o multilateral, siendo en el primer caso posible que éste se desarrolle de forma recíproca o no recíproca. Para ello se prevé el Modelo de Acuerdo de Autoridades Competentes al que hemos hecho referencia anteriormente y que establece el intercambio de información de forma bilateral y recíproca, el Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes Multilateral (Anexo I) previsto para que dos o más partes puedan acordar intercambiar información de forma automática recíprocamente y el Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes no recíproco (Anexo II) previsto para aquellas situaciones en las que el intercambio de información no necesita ser recíproco, por ejemplo, porque una de las jurisdicciones no tenga Impuesto sobre la Renta.

A fecha de 25 de abril de 2019, son 105 las jurisdicciones fiscales que han firmado el Modelo de Acuerdo de Autoridades Competentes Multilateral hecho en Berlín el 24 de octubre de 2014,

¹⁵² CALDERÓN CARRERO, J.M. “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, ob.cit., pág. 14.

¹⁵³ Sección 2 del Modelo de acuerdo entre Autoridades Competentes.

¹⁵⁴ Apartado 3, Sección 3 del Modelo de acuerdo entre Autoridades Competentes.

¹⁵⁵ Sección 5 del Modelo de acuerdo entre Autoridades Competentes.

basado en el artículo 6 de la Convención sobre Asistencia Mutua en materia tributaria¹⁵⁶. Este Acuerdo Multilateral permitirá el intercambio automático de información sobre cuentas financieras a partir de septiembre de 2017, de 2018, de 2019 o de 2020, dependiendo de la fecha de firma del Acuerdo¹⁵⁷. En el caso de España, el primer intercambio de información en el seno de este instrumento se produjo en septiembre de 2017.

Mediante el Estándar Común de Reporte se establece un sistema común de reporte de información y diligencia debida respecto del intercambio automático de información sobre cuentas financieras, basándose en el modelo 1 de Acuerdo intergubernamental de *FATCA*¹⁵⁸. Este nuevo estándar se instrumenta sobre cuatro elementos esenciales: la información sobre las cuentas bancarias objeto de intercambio, las instituciones financieras que deben obtener y suministrar la misma, los diferentes tipos de cuentas y contribuyentes reportables y los procedimientos comunes de diligencia debida aplicables¹⁵⁹.

En la Parte III del Estándar se recogen los Comentarios al Modelo de Acuerdo de Autoridades Competentes y al Estándar Común de Reporte con el objetivo de ayudar a la interpretación homogénea de sus disposiciones. La OCDE considera que, debido a que la aplicación de los mismos se realizará de acuerdo con las disposiciones de Derecho interno de los firmantes, en la búsqueda de un estándar global de intercambio automático de información resulta indispensable garantizar una aplicación coherente en todas las jurisdicciones para reducir los costes de implementación, sobre todo respecto de aquellas instituciones financieras que actúen en más de una jurisdicción¹⁶⁰.

Junto a lo anterior, en el Anexo III se incluye una guía del usuario del Estándar Común de Reporte en la que se recogen las soluciones técnicas comunes o compatibles para el reporte e

¹⁵⁶ Más información al respecto puede consultarse en el siguiente enlace:

<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

¹⁵⁷ GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información. Ob.cit., pág. 1510.

¹⁵⁸ MARTÍNEZ GINER, L.A. “El intercambio automático de información en materia tributaria. Retos e incertidumbres jurídicas”, en *Civitas: Revista española de Derecho Financiero*, nº 173, 2017, pág. 107.

¹⁵⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M. “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, ob.cit., pág. 9.

¹⁶⁰ OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, ob.cit., pág. 16.

intercambio de información de nuevo con el fin de reducir los costes para todas las partes implicadas. La solución pasa por la elaboración de un esquema y unas instrucciones sobre su funcionamiento, siendo el término “esquema” definido como una estructura de datos creada para albergar y transmitir masivamente información en formato electrónico¹⁶¹. En la segunda edición del Estándar publicada en el año 2014, se amplía esta guía del usuario introduciendo nuevas recomendaciones técnicas sobre el tratamiento de correcciones y cancelaciones dentro del esquema creado para el propio Estándar¹⁶².

Como puede observarse, el Estándar Común de Reporte constituye un ejemplo claro de la voluntad de articular un modelo uniforme a nivel global para el intercambio de información, con el fin de disponer de un marco eficaz para la lucha contra la evasión fiscal internacional al conseguir que “las Administraciones tributarias sean tan globales como el propio sistema financiero”¹⁶³. Sin duda, iniciativas de este tipo hacen que cada vez resulte más complicado mantener una situación de incumplimiento de las obligaciones tributarias que se sustente en las diferencias entre los sistemas tributarios nacionales y en la falta de comunicación entre las autoridades fiscales de los mismos.

Para concluir, debemos hacer referencia a que, en marzo de 2018, la OCDE publicó el Modelo sobre Normas de Revelación Obligatoria sobre estructuras para evitar la aplicación del Estándar Común de Reporte y sobre estructuras opacas a cuyo contenido nos referiremos en el subapartado 4º del apartado IV del capítulo segundo destinado al análisis de la Acción 12 del Plan BEPS debido a su estrecha relación.

1.4. La Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal

En el ámbito internacional, el último instrumento al que vamos a hacer referencia es a la Convención sobre Asistencia Mutua en materia fiscal que fue creada de forma conjunta por la OCDE y el Consejo de Europa en el año 1988, abriéndose para la firma en enero de ese mismo

¹⁶¹ *Ibidem*, págs. 230-232.

¹⁶² *Ibidem*, pág. 3.

¹⁶³ CALDERÓN CARRERO, J.M. “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, *ob.cit.*, pág. 9.

año, aunque no entró en vigor para los primeros cinco Estados (Dinamarca, Finlandia, Groenlandia, Noruega y Suecia) hasta el 1 de abril de 1995¹⁶⁴.

La finalidad de la Convención es llevar a cabo un esfuerzo coordinado para desarrollar un instrumento global y eficaz de cooperación entre diferentes autoridades fiscales con el objetivo de reducir las posibilidades de elusión y evasión fiscales. Para ello, en el Preámbulo de la Convención se considera imprescindible “contar con un instrumento multilateral que permita al mayor número de Estados posible, obtener los beneficios del nuevo ambiente de cooperación y al mismo tiempo implementar los más altos estándares internacionales de cooperación en el ámbito fiscal”¹⁶⁵.

El 31 de marzo de 2010 se presentó un Protocolo de modificación de la Convención, abierto para la firma el 27 de mayo de 2010, mediante el cual se adaptó la misma al estándar global de intercambio de información previa solicitud y se amplió su ámbito de aplicación objetivo y subjetivo¹⁶⁶. Entre las modificaciones que se introdujeron destaca la inclusión de los apartados 3º y 4º en el artículo 21 en los que se regula la imposibilidad de alegar la ausencia de interés interno para negarse a proporcionar la información o la imposibilidad de negarse a proporcionar la información únicamente porque la misma esté en posesión de un banco u otra institución financiera, respectivamente. Junto a lo anterior, la Convención se abre a la firma a todos los países independientemente de que formen parte de la OCDE o del Consejo de Europa, algo que se valora muy positivamente en aras de lograr un mecanismo eficaz de cooperación administrativa que permita articular globalmente la lucha contra la evasión fiscal¹⁶⁷.

La Convención constituye un instrumento que regula la asistencia mutua en materia tributaria de forma muy extensa en comparación con los restantes instrumentos analizados y ello desde una doble perspectiva.

¹⁶⁴ MARTÍNEZ GINER, L.A. “La “multilateralización” de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 2, 2012, págs. 33-34.

¹⁶⁵ Considerando 4º del Preámbulo de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal.

¹⁶⁶ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. “La transmisión automática de información. Avances y perspectivas”, ob.cit., pág. 6.

¹⁶⁷ OECD and Council of Europe. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, 2011, pág. 3.

En primer lugar, esto es así debido al amplísimo ámbito objetivo de aplicación establecido en el artículo 2¹⁶⁸. En el citado artículo se establece que la Convención se aplicará a los Impuestos sobre la Renta o utilidades; a los Impuestos sobre Ganancias de Capital; a los Impuestos sobre el Patrimonio Neto; a las contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general u otras instituciones de Seguridad Social; a los Impuestos a la propiedad, herencias o donaciones; a los Impuestos sobre Bienes Inmuebles; a los Impuestos Generales al Consumo; a los Impuestos específicos sobre bienes y servicios; a los Impuestos por el uso o la propiedad de vehículos de motor u otros bienes muebles distintos; y cualquier otros impuestos que se exijan por una de las partes o por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una parte¹⁶⁹.

En segundo lugar, la amplitud se observa respecto de las diferentes modalidades de asistencia mutua previstas. Mediante el citado instrumento se permite el intercambio de información en materia tributaria, la posibilidad de realizar auditorías fiscales simultáneas¹⁷⁰, de realizar auditorías fiscales en el extranjero¹⁷¹, de prever la asistencia en el cobro¹⁷² y la asistencia en la notificación o traslado de documentos¹⁷³.

En cuanto al intercambio de información, con carácter general se prevé que las partes intercambiarán cualquier información prevista en la Convención siempre que ésta sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de su legislación interna respecto de los impuestos previstos en el artículo 2. Seguidamente se regulan las tres modalidades posibles de intercambio de información, a saber, el intercambio de información por solicitud (artículo 5), el intercambio de información automático (artículo 6) y el intercambio espontáneo de información (artículo 7) previsto para determinados supuestos similares a los establecidos en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE y en el artículo 9 de la Directiva 2011.

¹⁶⁸ Para consultar la lista completa de los impuestos actuales a los que se aplica la Convención puede acudir al Anexo A de la Convención.

¹⁶⁹ MARTÍNEZ GINER, L.A. “La “multilateralización” de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa”, ob.cit., pág. 34.

¹⁷⁰ Artículo 8 de la Convención sobre Asistencia Mutua en materia fiscal.

¹⁷¹ Artículo 9 de la Convención sobre Asistencia Mutua en materia fiscal.

¹⁷² Artículos 11 a 16 de la Convención sobre Asistencia Mutua en materia fiscal.

¹⁷³ Artículo 17 de la Convención sobre Asistencia Mutua en materia fiscal.

Con relación al intercambio automático de información, debemos apuntar que el mismo se debe establecer a través de un acuerdo administrativo entre las autoridades competentes de los Estados parte que deseen hacer uso del mismo, siendo ejemplo de ello el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio de información de cuentas financieras previsto en el Estándar Común de Reporte y el Acuerdo Multilateral del *Country by Country reporting* previsto en la Acción 13 del Plan de Acción BEPS como una de las tres vías para implementar el intercambio automático de información país por país.

En la Convención no se establece un plazo para que se produzca el intercambio de información, limitándose el artículo 20 a determinar que, tanto si se cumple con la solicitud de asistencia como si se rechaza la misma, el Estado requerido deberá informar al Estado requirente tan pronto como sea posible. Especialmente importante resultan las garantías de confidencialidad y protección de datos que se establecen en el artículo 22, declarándose la información obtenida en el seno de la Convención como secreta, debiendo protegerse la misma según la legislación interna de la parte que la obtuvo y siendo solamente utilizable para los fines señalados en el apartado 2º de dicho artículo.

Dada la amplitud de los términos en los que se regula la asistencia mutua en la Convención, el artículo 30 prevé que cualquier Estado pueda presentar reservas a su contenido en el momento de la firma; en el momento del depósito de su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación; o bien en cualquier momento posterior. Se trata de reservas tasadas ya que únicamente se pueden formular las reservas expresamente previstas en el citado artículo y, cuando una parte haya formulado una reserva, no podrá solicitar la aplicación de dicha disposición por cualquier otra parte, salvo que la reserva fuera parcial¹⁷⁴.

A fecha de 30 de abril de 2019, son 128 las jurisdicciones que han firmado la Convención, incluyendo a 17 jurisdicciones cubiertas por la extensión territorial prevista en el artículo 29 de la misma. Sin embargo, son 96 las que han depositado los instrumentos de aceptación requeridos

¹⁷⁴ GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información., ob.cit., pág. 1486.

para su entrada en vigor¹⁷⁵. Entre dichas jurisdicciones fiscales se encuentra España, habiéndose producido la entrada en vigor de dicho instrumento el día 1 de diciembre de 2010.

Finalmente, debemos hacer referencia a que en el artículo 27 de la Convención se establece que las posibilidades de asistencia descritas no restringen, ni se restringen por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales presentes o futuros, ni en cualesquiera otros acuerdos celebrados entre las partes interesadas o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales. En el caso de que se trate de Estados miembros de la Unión Europea, se determina que éstos podrán implementar las vías de asistencia establecidas en la Convención siempre que representen una cooperación más amplia que las ofrecidas por la normativa de la Unión Europea, consolidando así la idea de que ante una pluralidad de instrumentos normativos en los que se regule la cooperación será de aplicación aquél que permita una cooperación más amplia¹⁷⁶.

2. Ámbito europeo: la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

La Directiva 2011 fue el instrumento normativo elaborado para sustituir¹⁷⁷ la anterior Directiva 77/799/CEE¹⁷⁸. Tal y como señala la Exposición de Motivos de la Directiva 2011, la norma anterior fue concebida en un contexto en que las necesidades del mercado interior eran diferentes a las actuales, por lo que sus graves deficiencias llevaron a que ésta dejase de ofrecer las medidas adecuadas, siendo necesario adoptar un enfoque totalmente innovador¹⁷⁹. Por ello, vamos a analizar el contenido inicial de dicho instrumento normativo, así como las sucesivas

¹⁷⁵ Los datos relativos a las jurisdicciones firmantes de la Convención pueden consultarse en el siguiente enlace web: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

¹⁷⁶ MARTÍNEZ GINER, L.A. “La “multilateralización” de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa”, ob.cit., pág. 41.

¹⁷⁷ GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información., ob.cit., págs. 1499-1500.

¹⁷⁸ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

¹⁷⁹ TORREGROSA CARNÉ, M.D. “El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea”, en *Impuestos*, nº 5, Sección Doctrina, 2014, Año 30, Versión Online, págs. 2-3.

modificaciones que se han venido introduciendo en el mismo en los años posteriores a su entrada en vigor.

Según lo establecido en el artículo 2 de la Directiva 2011, ésta posee un ámbito de aplicación más amplio que su predecesora ya que la misma se aplica a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, excluyendo al Impuesto sobre el Valor Añadido, los aranceles y los Impuestos especiales contemplados en otras normas de la Unión Europea relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros.

En un intento de alinearse con el sistema de intercambio de información previsto en los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE, la Directiva 2011 recoge las tres modalidades de intercambio de información previstas en los citados Comentarios al Modelo, si bien, en algunos aspectos, la normativa europea supera lo establecido a nivel internacional¹⁸⁰.

En primer lugar, en cuanto al intercambio de información previa solicitud¹⁸¹, se prevé la posibilidad de que la autoridad requirente incluya una solicitud motivada para que se realice una investigación concreta, lo que consideramos positivo a pesar de que dicha solicitud no vincule a la autoridad requerida que puede rechazar motivadamente su realización. Especialmente relevante es la regulación de los plazos de resolución de las solicitudes de información llevada a cabo en el artículo 7, en el que se prevé que la misma se resuelva lo antes posible y, a más tardar, en un plazo de 6 meses desde la recepción de la solicitud. Según lo establecido en el apartado 2º de dicho artículo, ese plazo se reducirá a 2 meses cuando la autoridad requerida ya dispusiera de dicha información.

En segundo lugar, se prevé la implantación progresiva del intercambio automático de información¹⁸². En su redacción originaria se determinó que el intercambio de información debería

¹⁸⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, ob.cit., pág. 10.

¹⁸¹ Artículos 5 a 7 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

¹⁸² Considerando 10 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

producirse de manera automática respecto de determinadas categorías de renta y patrimonio de las que las autoridades fiscales dispongan información¹⁸³, concretamente, rendimientos del trabajo dependiente, honorarios de director, productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, pensiones y propiedad de bienes inmuebles y de rendimientos inmobiliarios¹⁸⁴. Al mismo tiempo, se preveía que la comunicación de la información se efectúe una vez al año, a más tardar 6 meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro que recabó la información, y que la lista de categorías se ampliaría en el futuro para incluir dividendos, ganancias de capital y cánones.

En tercer lugar, el intercambio espontáneo de información se establece en cinco supuestos específicos como, por ejemplo, cuando la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro, o cuando en un Estado miembro se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en otro Estado miembro. El intercambio espontáneo deberá producirse lo antes posible, siendo el límite el plazo de un mes a partir de la fecha en que se dispuso de dicha información.

Junto a lo anterior, siguiendo en la línea de la modificación introducida en el Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE en el año 2005, se establece que el Estado miembro requerido adoptará las medidas necesarias para la consecución de la información, incluso cuando no precise de la misma para sus propios fines fiscales, y que los límites al intercambio de información no podrán interpretarse en el sentido de entender que permiten que la autoridad requerida se niegue a facilitar la información porque ésta obre en poder de un banco u otra entidad financiera¹⁸⁵.

¹⁸³ GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información., ob.cit., págs. 1501-1502.

¹⁸⁴ Artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

¹⁸⁵ Artículo 18 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Finalmente, en el artículo 29 de la Directiva 2011 se preveía que los Estados miembros adoptasen las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para cumplir con el texto de la misma¹⁸⁶, debiendo éstas surtir efectos a partir del 1 de enero de 2013.

2.1. El intercambio automático de información sobre cuentas financieras en la Directiva 2014/107/UE

A pesar de que la Directiva 2011 supuso un paso importante en cuanto al objetivo de promover la cooperación de los diferentes Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad, la necesidad de mejorar los medios disponibles para luchar contra el fraude fiscal supuso el punto de partida para perfeccionar los instrumentos disponibles de intercambio de información¹⁸⁷.

Por ello, siguiendo lo previsto en el Plan de Acción de la Comisión Europea para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal¹⁸⁸ y como respuesta a la normativa estadounidense *FATCA*¹⁸⁹, se planteó la necesidad de enfocar el intercambio automático de información de una forma común, ampliando su ámbito objetivo de aplicación a las cuentas financieras¹⁹⁰.

De este modo, la modificación de la Directiva 2011 operada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014¹⁹¹ (en adelante, Directiva 2014) estuvo directamente influenciada por la normativa *FATCA* y por la voluntad de la Unión Europea de evitar una aplicación asimétrica del intercambio automático de información por los diferentes Estados

¹⁸⁶ En el caso de España, la regulación del intercambio de información en materia tributaria se encuentra en el Título II, Capítulo VI de la Ley General Tributaria y en el Título VI del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

¹⁸⁷ MARTÍNEZ GINER, L.A. El nuevo estándar de cooperación en la Unión Europea: el intercambio automático de información tributaria, en ADAME MARTÍNEZ, F; RAMOS PRIETO, J (Coords.). Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014, págs. 782-785.

¹⁸⁸ COM (2012) 722 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.

¹⁸⁹ Considerandos 1 y 2 de la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

¹⁹⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M. “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, ob.cit., pág. 11.

¹⁹¹ Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

miembros al recurrir a la cláusula de nación más favorecida regulada en el artículo 19 de la Directiva 2011¹⁹².

Para ello se introduce un nuevo artículo 8.3 bis en el que se establece la obligación de que las instituciones financieras obligadas a comunicar información apliquen las normas de comunicación y diligencia debida incluidas en los Anexos I y II de la Directiva y se recoge la información que deberá ser objeto de intercambio automático una vez al año dentro de los 9 meses siguientes al final del año civil o período de referencia al que se refiera la información. Resulta interesante resaltar en este punto que la Directiva 2014 establece expresamente que mediante la misma se pretende ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva 2011 para incluir la información cubierta por el Modelo de Acuerdo de Autoridades Competentes y el Estándar Común de Reporte elaborado por la OCDE¹⁹³ mencionados en el epígrafe anterior e, incluso, que los Estados miembros deberán servirse de los Comentarios a los citados documentos para garantizar una aplicación uniforme entre los distintos Estados miembros, algo que pone de manifiesto la voluntad de la OCDE y de la Unión Europea de desarrollar un enfoque conjunto del intercambio de información, dotando de mayor coherencia al mismo.

Otra de las modificaciones introducidas por la Directiva 2014 fue la inclusión de un nuevo apartado 3º en el artículo 25, en el que se establece el derecho de notificación de toda persona física sujeta a comunicación de información en función de lo establecido en el nuevo artículo 8.3 bis para garantizar el ejercicio del derecho a la protección de datos personales¹⁹⁴.

En virtud de lo establecido en el artículo 2 de la Directiva 2014, los Estados miembros debían adoptar y publicar antes del 31 de diciembre de 2015 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a la Directiva¹⁹⁵, las cuales debían aplicarse a

¹⁹² TOVILLAS MORÁN, J.M. “La dimensión aplicativa de la Directiva Comunitaria de intercambio de información tributaria”, en *Quincena Fiscal*, nº 10, 2013, pág. 32.

¹⁹³ MARTÍNEZ GINER, L.A. “El intercambio automático de información en materia tributaria. Retos e incertidumbres jurídicas”, ob.cit., pág. 106.

¹⁹⁴ MORENO GONZÁLEZ, S. “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, en *Quincena Fiscal*, nº 12, 2016, págs. 54-55.

¹⁹⁵ En el caso de España, la transposición de la Directiva se llevó a cabo mediante la Disposición Adicional 22ª de la Ley General Tributaria, el artículo 37 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal

partir del 1 de enero de 2016. De este régimen general estaba excepcionada Austria, que debía aplicar las disposiciones de transposición a partir de 1 de enero de 2017 respecto de los periodos impositivos posteriores a dicha fecha.

2.2. El intercambio automático de los acuerdos tributarios previos transfronterizos en la Directiva (UE) 2015/2376

La siguiente modificación de la Directiva 2011 fue la operada por la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015¹⁹⁶ (en adelante, Directiva 2015) que se dirigió a la introducción del intercambio automático y obligatorio de los denominados “acuerdos tributarios previos transfronterizos”. El objetivo de esta modificación fue mejorar los mecanismos de que disponen las Administraciones tributarias de los Estados miembros para articular la lucha contra la elusión fiscal transfronteriza, la planificación fiscal calificada como agresiva y la competencia fiscal perjudicial entre los Estados miembros¹⁹⁷, evidenciadas por la filtración del asunto *Luxleaks*, que conllevó la publicidad de un gran número de acuerdos tributarios firmados por las autoridades fiscales de Luxemburgo con empresas multinacionales y que sirvieron para cuestionar la transparencia de la actuación de las autoridades fiscales de dicho país¹⁹⁸. Como puede observarse, comparte objetivo con la Acción 5 del Plan de Acción BEPS de la OCDE titulada “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”, en el que se propone como mejores prácticas la publicación e intercambio de información en relación con los *tax rulings*¹⁹⁹.

Con el objetivo mencionado se introdujo en la Directiva 2011 un nuevo artículo 8 bis en el que se prevé que las autoridades competentes de un Estado miembro que haya formulado,

de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

¹⁹⁶ Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

¹⁹⁷ Considerando 1 de la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

¹⁹⁸ QUIRKE, Y.; GORMLEY, A.M. “New international requirements on exchange of information on tax rulings”, en *Irish tax review – Dublin*, vol. 29, 2016, pág. 98.

¹⁹⁹ OCDE. *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, París, 2016, pág. 67.

modificado o renovado un acuerdo tributario previo después del 31 de diciembre de 2016, deben comunicar automáticamente determinada información básica sobre los mismos a las autoridades competentes de los demás Estados miembros y a la Comisión Europea, aunque en este último supuesto la información a transmitir tiene carácter limitado²⁰⁰. Además, también está sujeta a intercambio automático la información sobre los acuerdos tributarios previos formulados, modificados o renovados en los cinco años anteriores al 1 de enero de 2017²⁰¹.

La definición de lo que se considera acuerdo tributario previo se encuentra establecida en el artículo 3.9 de la Directiva 2011, concretamente en los puntos 14 y 15, en los que se especifica qué debe considerarse por “acuerdo previo con efecto transfronterizo” y “acuerdo previo sobre precios de transferencia”, conceptos englobados en la categoría genérica de acuerdo previo tributario. En relación con la determinación del ámbito objetivo de aplicación de la Directiva 2015, debe ponerse de manifiesto que las definiciones recogidas en la misma son más amplias que las recogidas en la Acción 5 del Plan de Acción BEPS²⁰², posiblemente como consecuencia de la voluntad de la Unión Europea de lograr un intercambio de información más flexible y eficaz²⁰³.

En el supuesto de los acuerdos tributarios previos formulados, modificados o renovados después del 31 de diciembre de 2016, la información deberá ser intercambiada en el plazo de 3 meses a partir del final del semestre del año natural durante el que se hayan producido dichas

²⁰⁰ Artículo 8 bis. 8 de la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

²⁰¹ A este respecto se establece que si los acuerdos previos se formularon, modificaron o renovaron entre el 1 de enero de 2012 y 31 de diciembre de 2013, la comunicación deberá producirse igualmente respecto de aquéllos que sigan siendo válidos a 1 de enero de 2014. Junto a ello, en el caso de que los acuerdos previos se hubieran formulado, modificado o renovado entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, la comunicación deberá producirse independientemente de si los acuerdos continúan siendo válidos o no (Artículo 8 bis.2 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE).

²⁰² En el plan de Acción BEPS de la OCDE se recogen cinco categorías de acuerdos comprendidos en el marco del intercambio espontáneo de información. Estas categorías son: acuerdos con un contribuyente específico relacionados con regímenes fiscales preferenciales, acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia (APAs) de carácter unilateral transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito, acuerdos concediendo un ajuste unilateral a la baja de los beneficios que no están reflejados en las cuentas financieras/comerciales del contribuyente, acuerdos relativos a Establecimientos Permanentes, acuerdos en materia de sociedades “canalizadoras de rentas” y, finalmente, una categoría abierta donde se recoge cualquier otro tipo de acuerdo que en ausencia de intercambio espontáneo de información diera lugar a prácticas elusivas con riesgo de BEPS.

Véase a este respecto OCDE. *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015*, ob.cit., pág. 51-58.

²⁰³ MARTÍNEZ GINER, L.A. “El intercambio automático de información en materia tributaria. Retos e incertidumbres jurídicas”, ob.cit., pág. 124.

actuaciones; mientras que en el caso de que se trate de acuerdos formulados, modificados o renovados en los cinco años anteriores al 1 de enero de 2017, la información debía ser intercambiada antes del 1 de enero de 2018. Por su parte, el contenido de la información a intercambiar entre los Estados miembros se regula en el apartado 6 del artículo 8 bis y la información que debe proporcionarse a la Comisión en el apartado siguiente.

Una vez recibida la información básica, los Estados miembros podrán solicitar información adicional, incluso el texto íntegro del acuerdo previo con efecto transfronterizo o del acuerdo previo sobre precios de transferencia correspondiente. En el caso de la Comisión Europea, debe tenerse presente que la Directiva establece que ésta deberá garantizar la confidencialidad de la información, impidiéndole utilizar la misma para fines distintos de los necesarios para determinar si los Estados miembros cumplen con lo establecido en la misma.

Para garantizar la aplicación homogénea de la modificación operada por la Directiva 2015, la Comisión publicó el Reglamento de ejecución (UE) 2016/1963 de 9 de noviembre por el que modificó el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en el que se establecen las Disposiciones de ejecución de la Directiva 2011. La finalidad de este Reglamento es introducir las modificaciones necesarias en los modelos de formularios y el régimen lingüístico que deben utilizarse en relación con las Directivas (UE) 2015/2376 y (UE) 2016/881, que analizaremos seguidamente. Con la misma finalidad se previó que antes del 31 de diciembre de 2017, la Comisión desarrollase un directorio central seguro en el que se registrase la información a que se refiere el artículo 8 bis, apartados 1 y 2 de la Directiva 2011 y al que deberían tener acceso todos los Estados miembros²⁰⁴.

En este caso, la fecha límite de transposición se fijó en el día 31 de diciembre de 2016²⁰⁵, debiendo aplicarse las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de transposición a partir del 1 de enero de 2017.

²⁰⁴ Artículo 21.5 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

²⁰⁵ En el caso de España, la transposición de la Directiva 2015 se produjo mediante la aprobación del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

2.3. El intercambio automático del informe país por país en la Directiva (UE) 2016/881 y el acceso a la información recabada en el seno de la lucha contra el blanqueo de capitales mediante la Directiva (UE) 2016/2258

En el año 2016 se llevaron a cabo dos nuevas modificaciones de la Directiva 2011 con el propósito de solucionar el problema que planteaban el fraude fiscal y la evasión fiscal, dotando a las Administraciones tributarias de los Estados miembros de información puntual que les permitiera mejorar los medios de control tributario de que disponen²⁰⁶.

La primera de dichas modificaciones se llevó a cabo mediante la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016²⁰⁷. Su objetivo era proporcionar a las autoridades tributarias de los Estados miembros información exhaustiva y pertinente sobre los grupos de empresas multinacionales en relación con determinados aspectos de su estructura, su política en materia de precios de transferencia y sus operaciones internas tanto dentro como fuera de la Unión. La modificación propuesta descansaba en la idea de considerar que un aumento de la transparencia en este sentido podría servir como elemento de disuasión de determinadas prácticas arraigadas en el mundo de las empresas multinacionales y, por tanto, convertirse en un elemento clave en la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal²⁰⁸.

El punto de partida debe situarse en el Paquete de lucha contra la elusión fiscal publicado por la Comisión Europea el 28 de enero de 2016²⁰⁹, ya que hasta ese momento el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea²¹⁰ únicamente preveía, por un lado, la elaboración de un

²⁰⁶ MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, ob.cit., pág. 196.

²⁰⁷ Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, en lo que respecta el intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

²⁰⁸ Considerandos 3 y 4 de la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

²⁰⁹ COM (2016) 23 final. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE, págs. 7-8.

²¹⁰ Véase la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, de 27 de junio de 2006, relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea.

master file con el que se comunicase a las autoridades tributarias información acerca de las operaciones comerciales a nivel mundial y de las políticas en materia de precios de transferencia y, por otro lado, de un *local file* donde se detallasen las operaciones concretas de la entidad. Sin embargo, nada se había previsto respecto de la obligación de elaborar un informe país por país (*Country-by-Country Report*) en el que se indicase el nivel de ingresos, el nivel de beneficios antes de impuestos y cuantía del Impuesto sobre Sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en las que desarrollasen sus actividades, el número total de empleados, el capital declarado, los beneficios no distribuidos y los activos tangibles con los que cuenten en cada jurisdicción fiscal.

De este modo, de nuevo la Directiva 2016/881 toma como punto de partida los trabajos realizados por la OCDE en su Plan de Acción BEPS, concretamente la Acción 13, en la que se establecen los estándares mínimos en relación con la elaboración por los grupos de empresas multinacionales del *master file*, del *local file* y del *Country-by-Country Report*²¹¹, y establece la obligación de elaborar dicho informe a los grupos de empresas multinacionales con unos ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros²¹².

A este respecto, se introduce un nuevo artículo 8 bis bis en la Directiva 2011 en el que se determina que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para exigir que la que se define como “entidad matriz última” de un grupo de empresas multinacionales que sea residente en su territorio presente un *Country-by-Country Report* con respecto al ejercicio fiscal sujeto a comunicación dentro de un plazo de 12 meses desde el último día del ejercicio fiscal mencionado. Una vez que la autoridad competente de un Estado miembro haya recibido el informe correspondiente comunicará el mismo a cualquier otro Estado miembro en el que una o varias entidades constitutivas del grupo de empresas multinacionales tengan su residencia a efectos fiscales o estén sujetas al pago de impuestos en relación con la actividad económica desarrollada

²¹¹ Según lo establecido en el Informe de la Acción 13 del Plan BEPS de la OCDE, el *master file* es aquél que recoge información estandarizada correspondiente a todos los miembros del Grupo Multinacional, el *local file* se refiere específicamente a las operaciones significativas del contribuyente local, y el informe país por país contiene cierta información acerca de la distribución mundial de los beneficios y los impuestos pagados, junto con determinados indicadores de la ubicación de la actividad económica dentro del Grupo Multinacional. Para una información más detallada puede consultarse OCDE. *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, París, 2016 págs. 17-19.

²¹² *Ibidem*, pág.10.

por un establecimiento permanente. Para ello dispondrá de un plazo de 15 meses a partir del último día del ejercicio fiscal al que se refiera el *Country-by-Country Report*²¹³.

El antedicho informe contendrá información de dos tipos, según lo establecido en el artículo 8 bis bis, apartado 3 de la Directiva 2016/881. Por un lado, información agregada relativa al importe de los ingresos, los beneficios (pérdidas) antes del Impuesto sobre la Renta correspondiente, el impuesto efectivamente pagado, el impuesto devengado, el capital declarado, los resultados no distribuidos, el número de empleados y los activos materiales distintos del efectivo y equivalentes de efectivo respecto de cada territorio en el que opere. Por otro lado, se procederá a una identificación de cada “entidad constitutiva” del grupo de empresas multinacionales, indicando el territorio de residencia fiscal, el territorio por cuya legislación se rija la organización cuando éste sea diferente del de residencia y la naturaleza de la actividad o actividades económicas principales de dicha entidad. Para garantizar una aplicación homogénea de la medida descrita, en el Anexo III, Sección III se incluye una plantilla para la elaboración del *Country-by-Country Report*.

Como elemento a destacar de la modificación llevada a cabo por la Directiva 2016/881, debemos mencionar que se añade un nuevo apartado 6 al artículo 16 siguiendo lo establecido en la Acción 13 del Plan de Acción BEPS²¹⁴. En él se establece que la información proporcionada con arreglo al artículo 8 bis bis deberá utilizarse para evaluar los riesgos asociados a precios de transferencia particularmente elevados y otros riesgos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Sin embargo, se determina que en ningún caso servirá de base para realizar ajustes de los precios de transferencia, siendo susceptibles únicamente de servir como base para indagaciones posteriores respecto de los acuerdos sobre precios de transferencia del grupo de empresas o sobre otras cuestiones fiscales que surgieran en el transcurso de una inspección fiscal.

Junto a lo anterior, el nuevo artículo 25 bis de la Directiva 2011 prevé que los Estados miembros establezcan un régimen sancionador aplicable a las infracciones de las disposiciones

²¹³ Apartados 1 y 2 del artículo 8 bis bis de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

²¹⁴ OCDE. *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, ob.cit., pág. 18.

nacionales de transposición de la Directiva, debiendo ser éstas eficaces, proporcionadas y disuasorias.

Respecto de la transposición y aplicación de la Directiva, en el artículo 2 se preveía que los Estados miembros adoptasen y publicasen las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias antes del 4 de junio de 2017, siendo éstas aplicables a partir del 5 de junio de ese mismo año²¹⁵.

Siguiendo a MARTÍNEZ GINER, conviene en este punto hacer referencia a la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE²¹⁶, debido a la relación complementaria existente entre ambas normas²¹⁷. Concretamente, teniendo en cuenta que la modificación de la Directiva 2016/881 se refiere al intercambio de información entre autoridades fiscales de los Estados miembros, la propuesta de modificación de la Directiva 2013 va más allá al establecer que los grupos de empresas multinacionales hagan público el *Country-by-Country Report*, aunque debemos apuntar que la información que se hará pública es de carácter limitado²¹⁸.

El objetivo de esta propuesta es “permitir un control público de si el impuesto se paga en el lugar donde se generan los beneficios”, al considerar que esta publicidad puede contribuir a las

²¹⁵ En el caso de España, la transposición de esta norma se ha llevado a cabo en los artículos 13.1 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en su versión dada por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

²¹⁶ COM (2016) 198 final. Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales.

²¹⁷ MARTÍNEZ GINER, L.A. “El intercambio automático de información en materia tributaria. Retos e incertidumbres jurídicas”, ob.cit., pág. 134.

²¹⁸ Fruto de la tramitación de la citada Propuesta de Directiva, el Parlamento Europeo introdujo modificaciones que inciden en el alcance de esta obligación de publicidad. De esta forma, el Parlamento Europeo ha introducido un nuevo apartado a) en el artículo 48c.3.3 de la Propuesta de Directiva en el que se prevé que los Estados miembros puedan permitir que determinados datos sean omitidos temporalmente del informe cuando se considere que su divulgación puede perjudicar gravemente la posición comercial de las empresas. El contenido completo de las modificaciones introducidas por el Parlamento Europeo puede consultarse en el siguiente enlace: http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?jsessionid=C13D4CB2B0EBA5AB3550E503DF1BE.node1?pu_bRef=-//EP//TEXT%20TA%20P8-TA-2017-0284%200%20DOC%20XML%20V0//en (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

políticas de la Unión Europea relativas a la responsabilidad social de las empresas, al crecimiento y al empleo, y que puede contribuir también a aumentar la confianza de los ciudadanos en la equidad de los sistemas fiscales²¹⁹.

En cuanto a la obligación de hacer público el *Country-by-Country Report*, se prevé introducir un nuevo Capítulo 10 bis en la Directiva 2013 en el que se determine que están obligados a publicar el citado informe los grupos empresariales con un volumen de negocio consolidado mundial que supere los 750 millones de euros, límite cuantitativo idéntico al establecido en la Directiva 2016/881. El informe se publicará en el registro mercantil del Estado miembro correspondiente, con el objetivo de garantizar la seguridad y disponibilidad del mismo y, además, se publicará en los sitios web de las empresas en los que deberán permanecer accesibles durante un período mínimo de cinco años consecutivos.

En relación con esta futura obligación de hacer público el *Country-by-Country Report* resulta interesante apuntar que, en su Resolución legislativa del 27 de marzo de 2019, el Parlamento Europeo ha aprobado la introducción un nuevo Considerando 9 bis en el texto de la Propuesta de Directiva en el que se prevé que cuando la información que se vaya a divulgar pueda ser considerada sensible desde el punto de vista comercial, la empresa a que se refiere la información puede solicitar a la autoridad competente su autorización para no divulgar la información en su integridad.

Sin duda, la propuesta de modificación de la Directiva 2013 constituye un ejemplo más de la irrupción de transparencia pública en el ámbito de la fiscalidad y de que ésta se considera cada vez más un indicativo de una buena gobernanza fiscal. Una medida de estas características puede influir directamente en la reputación de los grandes grupos de empresas multinacionales frente a la sociedad en general, algo que consideramos que constituye un estímulo al cumplimiento de las obligaciones tributarias y que permite conectar la posible publicación del informe país por país con la finalidad última de los programas de cumplimiento voluntario que es la mejora del cumplimiento voluntario de esas obligaciones. No obstante, a pesar de la modificación introducida por el Parlamento Europeo en el texto de la Propuesta, compartimos la opinión de MARTÍNEZ

²¹⁹ Fragmentos extraídos de la Exposición de Motivos de la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales.

GINER sobre que los efectos de la citada propuesta respecto de la consecución de una eficaz lucha contra la evasión y elusión fiscales quedan en entredicho²²⁰, debido a que la interpretación y aplicación de la Ley debe llevarse a cabo por los órganos de la Administración tributaria y, en su caso, por los tribunales.

Volviendo a las modificaciones de la Directiva 2011, como hemos adelantado, en el año 2016 se produjo una segunda modificación de la misma mediante la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo de 6 de diciembre de 2016²²¹. Esta modificación está directamente relacionada con la modificación del año 2014 mediante la que se introdujo el intercambio automático de información en relación con las cuentas financieras.

En esta ocasión, debido a las dificultades existentes en determinadas circunstancias para verificar el beneficiario efectivo de una cuenta financiera, se considera necesario permitir que las autoridades tributarias puedan acceder a la información recabada en el seno de la lucha contra el blanqueo de capitales a fin de garantizar el buen funcionamiento de la cooperación administrativa. Para ello, se introduce un nuevo apartado 1 bis en el artículo 22 de la Directiva 2011 en el que se establece que los Estados miembros deberán adoptar las disposiciones necesarias para que las autoridades fiscales tengan acceso a los mecanismos, procedimientos, documentación e información a que se refieren los artículos 13, 30, 31 y 40 de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento y del Consejo en los que se regulan las normas de diligencia debida, la información de la titularidad real y la conservación de documentos, respectivamente.

Los Estados miembros debían adoptar y publicar las disposiciones de transposición antes del 31 de diciembre del año 2017, debiendo éstas aplicarse a partir del 1 de enero del año siguiente²²².

²²⁰ MARTÍNEZ GINER, L.A. La transparencia: nuevo paradigma de la relación jurídico-tributaria, en *Proyecto de investigación presentado para el acceso a una plaza de catedrático*, celebrado en la Universidad de Alicante en octubre de 2018, págs. 273-275.

²²¹ Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo de 6 de diciembre de 2016 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales.

²²² En el caso de España, la transposición de esta normativa se encuentra en el artículo 43.3 de la Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2.4. El intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación en la Directiva (UE) 2018/822

Finalmente, en el ámbito de la Unión Europea debemos hacer referencia a la Directiva de 25 de mayo de 2018²²³ que modifica la Directiva 2011 en lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. En esencia, esta Directiva supone la implementación europea de la Acción 12 del Plan BEPS de la OCDE relativa a la obligación de que los contribuyentes revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Esta iniciativa será analizada con mayor detalle en el apartado IV del capítulo segundo destinado al análisis de figuras afines a los programas de cumplimiento voluntario por su carácter de estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aunque, como veremos, no concurren en ella los elementos de nuestra definición de programa de cumplimiento voluntario al no establecerse como requisito fundamental ni el carácter espontáneo de la declaración, ni la revelación de información previamente ocultada, ni el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente.

A este respecto, debemos apuntar que mediante la citada propuesta se introduce un nuevo artículo 8 bis ter en la Directiva 2011 en el que se establece que los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para exigir a los intermediarios fiscales que presenten ante las autoridades tributarias información sobre determinados mecanismos transfronterizos en los que concurra alguna de las señas distintivas reguladas en el Anexo IV de la Directiva. Como tendremos ocasión de comprobar, es en este punto en el que el sistema de revelación de mecanismos transfronterizos propuesto presenta ciertas similitudes con el *disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)* de Reino Unido regulado en la parte 7 de la *Finance Act* de 2004.

Se prevé que la declaración deba realizarse por el denominado “intermediario fiscal” y, en determinados supuestos, por el propio contribuyente a efectos de garantizar la declaración en cualquier circunstancia²²⁴. También se prevén determinadas normas para evitar la duplicidad en la

²²³ Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

²²⁴ Artículo 8 bis ter, apartado 6 de la Directiva (UE) 2018/822.

información en aquellos supuestos en que se pueda considerar a varios sujetos intermediarios o contribuyentes a efectos de la Directiva²²⁵.

Una vez realizada la comunicación a las autoridades fiscales del Estado miembro correspondiente, se prevé que dicha autoridad comunique mediante intercambio automático la información establecida en el apartado 14 del citado artículo 8 bis ter, con las excepciones previstas en el apartado 17. Además, tal y como sucedía con la modificación operada por la Directiva 2015 respecto de los acuerdos previos transfronterizos, se prevé que antes del 31 de diciembre de 2019, la Comisión desarrolle y ponga a disposición de los Estados miembros un directorio central seguro destinado a registrar la información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a deber de comunicación²²⁶.

3. El auge de la implementación de los programas de cumplimiento voluntario como consecuencia de los avances producidos en materia de obtención e intercambio de información con relevancia tributaria entre los Estados

Como puede deducirse de lo expuesto, durante los últimos años se han venido sucediendo numerosas iniciativas desarrolladas por la OCDE y por la Unión Europea en el desarrollo del intercambio de información en materia tributaria, tratándose en la mayoría de supuestos de actuaciones coordinadas entre ambas. Sin embargo, esto no ha evitado que, como señala VANISTENDAEL, los esfuerzos para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante el intercambio de información, provenientes de tres ámbitos (internacional, europeo y nacional), han terminado configurando el intercambio de información internacional como un rompecabezas desafiante²²⁷.

A pesar de lo anterior, y de la complejidad inherente a la situación descrita, los avances producidos en materia de intercambio de información, concretamente la implantación y sucesiva ampliación de la modalidad de intercambio automático de información, suponen indiscutiblemente

²²⁵ Artículo 8 bis ter, apartado 10 de la Directiva (UE) 2018/822.

²²⁶ Artículo 21.5 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

²²⁷ VANISTENDAEL, F. "The international information exchange puzzle", en *Tax Notes International*, Septiembre 29, 2014, págs. 1152-1153.

una mayor capacidad de las diferentes Administraciones tributarias para detectar y actuar frente a situaciones de incumplimiento de la normativa tributaria. Esta situación explica el contexto transicional en que vivimos y puede ayudar a justificar la adopción de un programa de cumplimiento voluntario especial para dar a los contribuyentes incumplidores la posibilidad de reintegrarse en el sistema.

La globalización de las actividades económicas y la elevada movilidad de los contribuyentes han puesto de manifiesto la imposibilidad de las Administraciones tributarias de garantizar la aplicación efectiva de los sistemas tributarios nacionales²²⁸. Esta situación derivó en el convencimiento de que la mejor herramienta para combatir esas situaciones de incumplimiento de las obligaciones tributarias era fomentar el intercambio de información tributaria en todas sus modalidades, especialmente el intercambio automático de información²²⁹.

Así lo señala la propia OCDE en su Informe *Update on Voluntary Disclosure Programmes*, en el que establece que el intercambio automático de información tributaria constituye una herramienta idónea para mejorar la transparencia y cooperación globales. Además, considera que el intercambio automático de información sobre cuentas financieras constituye una herramienta proactiva, identificando a los contribuyentes que poseen cuentas ocultas en el extranjero y, al mismo tiempo, una herramienta disuasoria del incumplimiento debido a que los contribuyentes deben ser conscientes de que cada vez resulta más difícil el mantenimiento de este tipo de comportamientos²³⁰.

Simplemente haciendo referencia a que hoy en día existen más de 3000 CDIs firmados siguiendo el Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE, que existen más de 800 Acuerdos de Intercambio de Información, con los primeros intercambios de información con base en el Estándar Común de Reporte en septiembre de 2017, la previsión de que se lleven a cabo en más jurisdicciones fiscales en septiembre de 2018 y la aplicación efectiva de lo dispuesto en las modificaciones de la Directiva 2011 mencionadas como máximo el 1 de

²²⁸ FINÉR, L; TOKOLA, A. “The revolution in automatic Exchange of information: how is the information used and what are the effects?”, en *Bulletin for International Taxation*, Diciembre 2017, págs. 688-689.

²²⁹ GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información., ob.cit., págs. 1480-1482.

²³⁰ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit. pág. 23.

junio de 2020, queda explicitado el contexto transicional al que hemos hecho referencia en la introducción. Este contexto transicional ayuda a entender la utilización de los programas de cumplimiento voluntario especiales como una medida complementaria de los programas de carácter general, es decir, como una última oportunidad de carácter temporal que permite que los contribuyentes incumplidores se pongan al día en sus obligaciones tributarias²³¹.

Junto a lo anterior, debemos hacer referencia a dos cuestiones que consideramos que se encuentran igualmente relacionadas con la voluntad de dotar a las Administraciones tributarias de mayores medios para enfrentarse a las situaciones de incumplimiento de las obligaciones tributarias.

La primera de ellas se refiere a la posibilidad de que una Administración tributaria haga uso de información ilícitamente obtenida por otra Administración tributaria. En los últimos años hemos podido contemplar diversos casos como el asunto *Kredietbank Luxembourg* en el año 1994, el asunto *Liechtenstein* en el año 2008, el asunto *Falciani* en el año 2010 o los conocidos como Papeles de Panamá en el año 2016, que han sacado a relucir el debate de si es posible hacer uso, tanto en el seno de un procedimiento administrativo como en el de una investigación penal, de información con trascendencia tributaria obtenida ilícitamente²³².

En la actualidad no existe una respuesta única a este debate, resolviéndose en sentido afirmativo o negativo según el país en que se plantee el mismo. Por ejemplo, en el caso de Alemania no existe ningún precepto que prohíba el uso de una prueba obtenida ilícitamente, aunque sí existe una reiterada doctrina del Tribunal Constitucional alemán respecto de la ausencia de una prohibición de utilizar una prueba adquirida ilícitamente en el seno de un procedimiento penal²³³.

²³¹ BRODZKA, A; GARUFI, S. “The era of exchange of information and fiscal transparency: the use of soft law instruments and the enhancement of good governance in tax matters”, en *European Taxation*, August 2012, pág. 406-408.

²³² MARTÍNEZ GINER, L.A. “El uso de la información ilícitamente obtenida en materia tributaria”, en *Crónica Tributaria*, nº 159, 2016, págs. 77-79.

²³³ La referencia a la doctrina del Tribunal Constitucional alemán se extrae de la Sentencia del TEDH de 6 de octubre de 2016 (Caso K.S. y M.S. contra Alemania), párrafo 18.

A diferencia de lo que sucede en Alemania, en nuestro ordenamiento jurídico sí disponemos de un precepto en el que se regula el valor probatorio de pruebas obtenidas ilícitamente²³⁴. Concretamente, el artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial²³⁵ (en adelante, LOPJ) establece que no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado por primera vez respecto de la posibilidad de que se utilicen determinadas informaciones obtenidas de forma ilícita (asunto *Falciani*) en el seno de un procedimiento penal en su Sentencia de 23 de febrero de 2017. Comienza el Tribunal Supremo confirmando la complejidad del asunto planteado al entender que ninguno de los argumentos utilizados por las partes (artículo 11 de la LOPJ, del principio de no indagación y del principio de doble incriminación) es susceptible de proporcionar una solución definitiva a la controversia, siendo necesaria una interpretación conjunta de los mismos.

Una vez analizados los tres motivos planteados en el recurso, concluye el Tribunal Supremo afirmando que una vulneración de derechos o libertades fundamentales llevada a cabo por un agente de la autoridad nunca puede ser equiparada a la acción de un particular que se hace con unos materiales que, más tarde, se convierten en fuentes de prueba, sin que tuviera una intención de preconstituir la misma. Considera, por tanto, que el artículo 11 de la LOPJ se erige como una regla de exclusión que adquiere sentido como elemento de prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito y que no puede resultar de aplicación en aquellos supuestos en los que un particular, voluntariamente, sustrae una determinada información que posteriormente es utilizada en el seno de un proceso penal²³⁶.

²³⁴ SOTO BERNABEU, L. El TEDH, el derecho a la intimidad personal y la utilización en el seno de una investigación penal de datos con relevancia tributaria obtenidos ilícitamente (Caso Liechtenstein), en *Estudios sobre Jurisprudencia Europea. Materiales del I y II Encuentro anual del Centro español del European Law Institute*, Madrid: Sepín, 2018, 371-373.

²³⁵ Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

²³⁶ A este respecto debemos plantearnos si resulta o no acertada la iniciativa de la Comisión Europea de crear una legislación específica para la protección de los *whistle-blowers*. El día 3 de marzo de 2017, la Comisión Europea lanzó una consulta pública para desarrollar, en el ámbito de la Unión Europea, una normativa que garantice la protección de aquellos que, en el seno de una relación laboral, recopilen y descubran información sobre posibles amenazas o daños a los intereses públicos. Como resultado, en abril de 2018 se ha publicado una Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión. Sin ánimo de anticiparnos al futuro devenir de esta cuestión, si debemos hacer referencia a las dudas que una posible normativa de protección de tales sujetos puede plantear en el requisito de que los Estados no participen, ni siquiera indirectamente, en la conducta de los sujetos que sustraen la información fijado por la Sentencia del Tribunal

De este modo, respecto del asunto *Falciani* se ha admitido el uso de dicha información en el seno de un procedimiento penal, si bien el Tribunal Supremo determina que mediante dicha Sentencia no pretende formular una regla general de validez de todos los documentos adquiridos en circunstancias similares, ni siquiera pretende formular una suerte de aceptación de cualquier fuente probatoria ofrecida por un particular y que resulta ser utilizadas en el seno de un proceso penal, sino que se trata de “una llamada a la necesidad de ponderar las circunstancias de cada caso concreto”²³⁷.

La segunda cuestión hace referencia al régimen de publicación de lo que se conoce como “listas de deudores a la Hacienda Pública”. En España, la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias se regula en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria a partir de la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria²³⁸. En dicho artículo se establece que la Administración Tributaria realizará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 € y, además, dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario. A este respecto debemos tener presente que el citado listado se publica con una periodicidad anual, que no se incluyen aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas y que el mismo dejará de estar disponible transcurridos tres meses desde su publicación.

Supremo. A nuestro entender, otorgar protección a estos sujetos, de forma generalizada y previa a la sustracción, puede suponer un estímulo indirecto que potencie este tipo de conductas, sobre todo en aquellos supuestos en los que, lejos de velar por la protección de los intereses públicos, estos sujetos busquen obtener una compensación económica por su tan apreciada colaboración.

²³⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2017 (FJ 7º).

²³⁸ DELGADO GARCÍA, A.M. “Régimen jurídico de la publicidad de deudores y defraudadores tributarios”, en Nueva fiscalidad, nº 6, 2016, págs. 126-129.

Sin embargo, España no es el único país que lleva a cabo la publicación de las conocidas como listas de deudores²³⁹. Otros países como Brasil²⁴⁰, Portugal²⁴¹ o Reino Unido²⁴² han adoptado una medida similar en los últimos años. En el caso de Portugal, en el artículo 65.5 a) de la *Lei Geral Tributária* se prevé la divulgación de la lista de contribuyentes cuya situación no se encuentre regularizada y la información se presentará ordenada en función de la cuantía de la deuda siempre que hayan transcurrido los plazos previstos para la prestación de garantía. En este caso, la Administración tributaria publica una lista en la que se recoge a las personas físicas y otra lista para las personas jurídicas.

A pesar de que normativamente no se establece un límite cuantitativo para su publicación, simplemente la no regularización de su situación tributaria, en la práctica la lista de personas físicas comienza con una escala de 7.500 a 25.000 euros, mientras que en la lista de personas jurídicas la primera escala se establece de 10.000 a 50.000 euros. De esta forma, a pesar de que los datos recopilados coinciden con los establecidos en la regulación española en cuanto a la identificación del contribuyente, en la lista portuguesa no es posible conocer la cuantía exacta que debe cada contribuyente, publicándose exclusivamente el nombre, apellidos y NIF del contribuyente en la escala que le corresponda²⁴³. Además, a diferencia del caso español, la *lista de devedores* es objeto de actualización continua, tanto para incluir nuevos deudores cuya situación tributaria no esté regularizada como para eliminar de la lista a aquellos contribuyentes que ya no reúnan los requisitos necesarios para formar parte de la misma.

Ambos aspectos mencionados, tanto la interpretación jurisprudencia a favor de la posibilidad de utilizar información con relevancia tributaria obtenida ilícitamente como la publicación de la lista de deudores a la Hacienda Pública, suponen en mayor o menor medida un estímulo al

²³⁹ Para más información al respecto puede consultarse OLIVARES OLIVARES, B.D. “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, en *Quincena Fiscal*, nº 14, 2017.

²⁴⁰ La regulación de la lista de deudores inscritos en el registro de *dívida ativa* se encuentra en el artículo 198.3º, inciso II y en el artículo 202, incisos I, II, III, IV y V del *Código Tributário Nacional*.

²⁴¹ La regulación de la *lista de devedores* se encuentra en el artículo 64 de la *Lei Geral Tributária*, *seções 5 y 6*. Su desarrollo normativo puede consultarse en la *Autorização nº 676/2006, de 19 de Junho*, de la *Comissão Nacional de Proteção de Dados*.

²⁴² La publicación de situaciones de incumplimiento deliberado en Reino Unido se establece en la *Section 94 of the Finance Act 2009*.

²⁴³ La *lista de devedores* publicada por la *Autoridade Tributária e Aduaneira* puede consultarse en el siguiente enlace: https://static.portaldasfinancas.gov.pt/app/devedores_static/de-devedores.html (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias²⁴⁴. Por un lado, el uso de la información ilícitamente obtenida representa un ejemplo más de la ampliación de los medios de que disponen las Administraciones tributarias nacionales para combatir determinadas prácticas evasivas, a pesar de las dudas que esta ampliación pueda representar con relación a los derechos y garantías de los contribuyentes en el seno de un procedimiento de intercambio de información²⁴⁵. Y, por otro lado, la publicación de la lista de deudores demuestra la incidencia del elemento reputacional en la relación jurídico-tributaria, influyendo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Además, pone de manifiesto la importancia de la protección de los derechos de los contribuyentes en el seno de la relación jurídico-tributaria y muestra una medida de estímulo indirecto al cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones tributarias²⁴⁶.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

²⁴⁴ ZAPATERO GASCO, A. “La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada”, en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte), Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 13, 2016, págs. 271-272.

²⁴⁵ MARTÍNEZ GINER, L.A. “El uso de la información ilícitamente obtenida en materia tributaria”, ob.cit., págs. 99-101.

²⁴⁶ OLIVARES OLIVARES, B.D. “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, ob.cit., págs. 4-5.

CAPÍTULO II

ANÁLISIS DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO EN ESPAÑA

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

I. CLASIFICACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Tomando como referencia la definición de programa de cumplimiento voluntario elaborada por la OCDE, expuesta en la introducción, en el presente capítulo se pretende llevar a cabo un estudio en profundidad de las distintas medidas que han sido adoptadas en España desde la instauración de la democracia y que, hoy en día, podrían ser calificadas como programa de cumplimiento voluntario, ya que a pesar de que esta denominación como tal es novedosa, puede no serlo tanto por su contenido²⁴⁷. Como veremos en el apartado I del capítulo tercero, con carácter general, los programas de cumplimiento voluntario se justifican en la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias. La aplicación de un enfoque de estas características descansa en la necesidad de que la respuesta del ordenamiento jurídico sea proporcionada a la conducta del contribuyente, lo que en el caso de los programas de cumplimiento voluntario se explica si se produce la concurrencia de tres elementos esenciales que son la voluntariedad, la revelación de información con relevancia tributaria y el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente.

Los programas de cumplimiento voluntario pueden ser clasificados en dos categorías: generales y especiales, explicando la OCDE que la principal diferencia entre ambas es el mayor o menor plazo que se otorga a los contribuyentes para llevar a cabo las operaciones de regularización. En nuestra opinión, además de tener en cuenta el plazo otorgado para la regularización a los contribuyentes, a la hora de realizar la clasificación de los programas de cumplimiento voluntario en generales o especiales se debe atender al ámbito objetivo de los mismos y a su justificación.

Los programas de cumplimiento generales son oportunidades permanentes otorgadas por Ley a los contribuyentes para que regularicen su situación tributaria anterior aceptando unas condiciones predeterminadas. Normalmente, se establecen mediante una ley general²⁴⁸, con vocación de permanencia, siendo ésta mayor o menor en función de las modificaciones legislativas posteriores.

²⁴⁷ VAN DER SMITTE, P and ÖBRINK, A: “Payment thinking: A New Tax Collection Strategy or Old Wine in New Bottles”, en *Bulletin for International Taxation*, December 2015, págs. 748-749.

²⁴⁸ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., pág. 13.

En España disponemos de un instrumento de estas características, el régimen de declaración extemporánea regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria del que analizaremos su evolución normativa y su régimen jurídico actual. Junto a lo anterior, analizaremos los programas de cumplimiento voluntario implementados en jurisdicciones fiscales como Alemania, Bélgica y Canadá²⁴⁹, por considerar que aportan elementos comparativos relevantes a nuestra investigación.

Los programas de cumplimiento voluntario especiales son oportunidades temporales ofrecidas por Ley a los contribuyentes incumplidores para que regularicen su situación tributaria, generalmente aceptando unas condiciones más beneficiosas que en el caso de los programas de cumplimiento voluntario generales. En estos supuestos, el ámbito objetivo de aplicación es más reducido, refiriéndose de forma habitual a conceptos tributarios específicos. También el ámbito de aplicación temporal de aplicación del programa es más limitado que en el caso de los programas de cumplimiento voluntario generales, viniendo definida su finalización generalmente desde el inicio del mismo.

En España ha habido cinco medidas de estas características²⁵⁰: la regularización voluntaria introducida en el año 1977, el nuevo régimen de activos financieros con retención en el origen y de los Pagars del Tesoro implantado en el año 1985, el régimen de la Deuda Pública Especial y las novedades respecto de las declaraciones complementarias reguladas en el año 1991, la Declaración Tributaria Especial del año 2012 y la regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes en el extranjero aprobada en el año 2014. Del mismo modo, analizaremos diferentes medidas implementadas por Italia, Portugal y Estados Unidos que pueden ser calificadas de programa de cumplimiento especial²⁵¹.

Como hemos comentado, la selección de programas de cumplimiento voluntario generales y especiales implementados en determinadas jurisdicciones fiscales ha sido realizada por entender que éstos aportan elementos relevantes a nuestra investigación. Para ello, en el caso de los Estados miembros de la Unión Europea, hemos prestado especial atención a la proximidad geográfica y política de dichas jurisdicciones fiscales y, en el caso de Canadá y Estados Unidos, hemos tenido en cuenta la amplia tradición de las mismas respecto de la implementación de este tipo de medidas.

²⁴⁹ *Ibidem*, págs. 42-43, 44-45, 61-62.

²⁵⁰ *Ibidem*, págs. 112-113.

²⁵¹ *Ibidem*, págs. 72-73, 98-100, 123-129.

Junto a lo anterior, los programas de cumplimiento voluntario generales y especiales también difieren en cuanto a su justificación. Los programas de cumplimiento voluntario generales encuentran su justificación principal en la aplicación de lo que se conoce como regulación responsiva explicado anteriormente y que consiste en la necesidad de adecuación de la actuación de la Administración tributaria al comportamiento de los diferentes contribuyentes²⁵². Sin embargo, los programas de cumplimiento voluntario especiales deberán explicarse teniendo en cuenta el contexto específico en el que son implementados, motivo por el cual la justificación para la implementación de un programa de cumplimiento voluntario especial puede variar notablemente de una jurisdicción fiscal a otra. Por ejemplo, pueden justificarse con base en un cambio político, una crisis económica, un cambio sustancial en los medios de que disponen las Administraciones tributarias para detectar el incumplimiento, etc. En la actualidad, como hemos explicado durante el desarrollo del capítulo primero, este contexto general se puede explicar atendiendo al momento transicional que estamos viviendo debido a las mejoras producidas en materia de intercambio de información tributaria y a la introducción del cumplimiento cooperativo como resultado de la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias²⁵³.

Para concluir con este segundo capítulo, analizaremos determinadas medidas que, si bien suponen un estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, no concurren en ellas todos los elementos que se predicen del concepto de programa de cumplimiento voluntario que proponemos. Entre ellas, a nivel nacional analizaremos el gravamen especial introducido por la Disposición Adicional 15ª del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el gravamen especial introducido en la Disposición Adicional 17ª del mismo texto legal y la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero regulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria.

A nivel europeo e internacional, analizaremos la obligación de revelación de estructuras de planificación fiscal prevista en la Acción 12 del Plan de Acción BEPS de la OCDE, así como la de Directiva del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que

²⁵² FREEDMAN, J. “Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, ob.cit., pág. 630.

²⁵³ URINOV VOKHIDJON en “Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information”, en Bulletin for International Taxation IBFD, March 2015, págs. 173-174.

se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación.

II. PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO GENERALES

1. Las declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas en España

1.1. Evolución normativa y régimen jurídico actual

De manera previa al estudio de la evolución normativa de los hoy conocidos como recargos por declaración extemporánea conviene apuntar que, aunque su definición no ha sido siempre una cuestión pacífica, en la actualidad según lo establecido en el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria los recargos por declaración extemporánea son calificados como “prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria”. Expuesto lo anterior y a pesar de que desde hace unos años la regulación de los citados recargos se mantiene inalterada, el régimen jurídico de los mismos ha sufrido constantes modificaciones desde sus inicios, lo que ha sido duramente criticado por la doctrina²⁵⁴, calificándose las sucesivas modificaciones del régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea como un “tortuoso peregrinar”²⁵⁵.

La evolución del régimen jurídico de lo que hoy en día conocemos como recargos por declaración extemporánea puede situarse en el denominado recargo de prórroga regulado por primera vez en el Reglamento General de Recaudación del año 1968. Concretamente fue en el artículo 20 y en los artículos 91 y 92 del citado Reglamento donde se establecía el tiempo de pago en período voluntario y la prórroga de los plazos de pago en dicho período, respectivamente. Mediante el citado plazo de prórroga se permitía que aquellos obligados al pago que no hubieran

²⁵⁴ HINOJOSA TORRALVO, J.J. “Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995”, en *Impuestos*, Tomo II, 1995, pág. 264.

Véase también a este respecto PONT MESTRES, M. “La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de infracciones” en *Gaceta Fiscal*, nº 118, 1994, págs. 133-135.

²⁵⁵ RAMALLO MASSANET, J. “Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, nº 65, 1996, pág. 63.

satisfecho sus deudas en los plazos señalados para el período voluntario de pago pudieran pagarlas sin apremio dentro de los plazos establecidos en el artículo 92 del citado Reglamento²⁵⁶, estando excluidas del mismo las deudas tributarias de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que en esa época disponían de normas específicas que regulaban su pago.

Fue con el Decreto 3697/1974, de 20 de diciembre²⁵⁷, cuando se redujo el recargo de prórroga al 5%. Posteriormente, mediante la aprobación del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo²⁵⁸, la regulación del plazo y recargo de prórroga sufrió su mayor cambio, ya que se modificaron los artículos 20, 91 y 92 del Reglamento General de Recaudación del año 1968, entre otros²⁵⁹. Con esta nueva regulación se produjo un aumento de la cuantía del recargo de prórroga que volvió a pasar del 5 al 10% y se redujo el ámbito objetivo de aplicación del mismo únicamente a las deudas autoliquidadas y a aquellas que debían satisfacerse mediante efectos timbrados²⁶⁰.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria éste fue el régimen aplicable en nuestro ordenamiento jurídico para el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias. Tras la aprobación de esta Ley se reguló en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963 el régimen de los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo y que consistió inicialmente en el abono del interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas²⁶¹. Como puede observarse, el estímulo al cumplimiento voluntario era inexistente²⁶² en esta primera regulación y ello a pesar de que mediante la Circular de 13 de mayo de 1985 de la Dirección General de Inspección Tributaria se matizó su severidad afirmando que la realización de un ingreso

²⁵⁶ SOLER ROCH, M.T. *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, págs. 36-38.

²⁵⁷ Decreto 3697/1974, de 20 de diciembre sobre cobro de deudas tributarias de contraído previo, cobranza de deudas por valores-recibo y rendición de cuentas por los Recaudadores de Tributos del Estado.

²⁵⁸ Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por el que se dictan normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable.

²⁵⁹ PONT MESTRES, M. “La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de...”, ob.cit. págs. 131-132.

²⁶⁰ GARCÍA PRATS, F.A. “Acerca del artículo 61.2 L.G.T. y su posible inconstitucionalidad”, en *Tribuna Fiscal*, nº 15, 1992, pág. 29.

²⁶¹ PALAO TABOADA, C. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV)”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 47, 1996, pág. 52.

²⁶² CAYÓN GALIARDO, A. “Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del art. 61.3.”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 31, 1995, págs. 15-16.

fuera de plazo sin requerimiento previo suponía la exclusión de la responsabilidad por infracciones graves, aunque no por las simples.

Sólo unos meses más tarde con la Ley 46/1985, de 27 de diciembre²⁶³, se modificó de nuevo el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963 estableciéndose al respecto que los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo conllevarían el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas, si bien dicho interés de demora no podía ser inferior al 10% de la deuda tributaria²⁶⁴.

Este régimen establecido para la realización de ingresos fuera de plazo permaneció inalterado hasta la aprobación de la Ley 18/1991, de 6 de junio²⁶⁵, si bien durante dicho lapso temporal el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, se encargó de confirmar la derogación, hasta el momento implícita²⁶⁶, de la conocida como fase de prórroga regulada en el Reglamento General de Recaudación del año 1968.

Como tendremos ocasión de comprobar en el apartado III del presente capítulo, mediante la Ley 18/1991 se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico lo que hoy en día calificaríamos como programa de cumplimiento voluntario especial que se articuló a través de dos procedimientos diferentes: el canje de Deuda Pública Especial (Disposición Adicional 13^a) y la presentación de declaraciones complementarias (Disposición Adicional 14^a), implementándose esta última vía de regularización de forma paralela al endurecimiento del régimen vigente hasta el momento para los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo²⁶⁷.

²⁶³ Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986.

²⁶⁴ Véase a este respecto PÉREZ ROYO, I. El tiempo en el pago de la prestación tributaria, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, Vol. II, págs. 995-1003. También puede consultarse ORÓN MORATAL, G. “El cumplimiento extemporáneo de deudas tributarias”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 69, 1991, págs. 35-37.

²⁶⁵ Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁶⁶ HINOJOSA TORRALVO, J.J. “Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995” *ob.cit.*, págs. 272-274.

²⁶⁷ SÁNCHEZ ONDAL, J.J. “El recargo único del nuevo artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 18/1991 de 6 de junio”, en *Diario La Ley*, Tomo IV, 1991, pág. 1141.

Conforme a lo establecido por la Ley 18/1991, a partir del 1 de enero de 1992 los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirían un recargo único del 50%, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que resultasen de aplicación, rebajándose el mismo al 10% cuando el ingreso se efectuase dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Junto a lo anterior, se estableció que cuando los obligados tributarios no efectuasen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración, liquidación o autoliquidación extemporánea y no hubieran solicitado expresamente un aplazamiento o fraccionamiento del pago, la cuantía del recargo ascendería al 100% y se exigiría el mismo en vía de apremio²⁶⁸.

Tras el régimen de los recargos por declaración extemporánea anteriormente descrito cuya elevada cuantía planteaba serias dudas sobre su constitucionalidad²⁶⁹, la Ley 25/1995, de 20 de julio²⁷⁰, introdujo una nueva regulación para los ingresos extemporáneos, esta vez en el apartado 3º del artículo 61 de la Ley General Tributaria²⁷¹. Dicho nuevo régimen consistía en que a los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, así como a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo se les aplicaría un recargo del 20% con exclusión de las sanciones que hubieran resultado procedentes, pero no de los intereses de demora que sí serían exigibles. Junto a lo anterior se preveía que, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectuaba dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicaría un recargo del 5, 10, 15% respectivamente²⁷², con exclusión del interés de demora y de las sanciones que hubieran podido corresponder.

Finalmente, con la esperada aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo se estableció en el artículo 27 que, si bien toma como punto de partida la regulación anterior,

²⁶⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”, en *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992, págs. 17-19.

²⁶⁹ HERRERA MOLINA, M.A. “El recargo por cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo: problemas de constitucionalidad y su nueva regulación en la Ley General Tributaria y en el Código Penal”, en *Impuestos*, Tomo II, 1995, págs. 431-433.

²⁷⁰ Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

²⁷¹ HINOJOSA TORRALVO, J.J. “Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995”, ob.cit., págs. 264-265.

²⁷² PALAO TABOADA, C. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV)”, ob.cit., págs. 57-63.

introduce ciertas mejoras en la misma. Se mantienen los recargos del 5, 10 o 15% si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6, o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, excluyendo su aplicación las sanciones que hubieran podido exigirse, así como los intereses de demora devengados hasta la presentación de la citada autoliquidación o declaración.

Del mismo modo que ocurría en la regulación anterior, una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo sería del 20% con exclusión de las sanciones pero no de los intereses de demora, añadiéndose que dichos intereses serán aquellos devengados durante el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. Esta última matización, así como el hecho de que se introdujera en la Ley General Tributaria una definición para los citados recargos por declaración extemporánea o se determinase qué debía considerarse requerimiento previo son modificaciones que no pueden sino valorarse positivamente, ya que siendo la primera una consecuencia lógica del establecimiento de un criterio temporal a la hora de fijar la cuantía de los citados recargos, lo segundo constituyó una inyección de seguridad jurídica hasta entonces inexistente al respecto, sin perjuicio de los defectos que a día de hoy mantiene la regulación de los recargos por declaración extemporánea relativos a la ausencia de regulación legal del procedimiento de liquidación de los mismos o las posibles dudas de inconstitucionalidad que sigue planteando la exigencia de un recargo del 20% compatible con los intereses de demora²⁷³.

En la actualidad, el régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea lo seguimos encontrando en el artículo 27 de nuestra Ley General Tributaria cuya única modificación desde su entrada en vigor se llevó a cabo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Mediante el artículo 5.1 de la citada Ley se introdujo un nuevo apartado 5º en el citado artículo 27 de la Ley General Tributaria que consiste en una reducción del 25% en el importe del recargo siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo (es decir, el 75% exigible) en el plazo establecido en el artículo 62.2 de la citada Ley. En dicho artículo se regulan los plazos voluntarios para el pago de las liquidaciones realizadas por la Administración o en los plazos fijados en los correspondientes acuerdos de aplazamiento o

²⁷³ GARCÍA NOVOA, C. “Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria. Régimen de compatibilidades de sanciones, intereses y recargos”, en *Impuestos*, Tomo II, 1996, págs. 268-269.

fraccionamiento de la deuda tributaria a los que la Administración y el contribuyente hubieran llegado. En este punto hay que tener presente que en los casos en que no se cumplan con estos requisitos de ingreso, el importe de la reducción practicada (el del 25%) será exigible por la Administración sin más requisito que la notificación al interesado²⁷⁴.

1.2. Fundamento y finalidad

La implementación de un programa de cumplimiento voluntario de carácter general, esto es que de manera permanente se inserta en un determinado ordenamiento jurídico, tiene un fundamento y una finalidad claramente determinados que es el estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias²⁷⁵. Por ello, debemos tener presente que, tal y como señaló BALLARÍN ESPUÑA, “no todos los comportamientos de los obligados tributarios en relación con el tiempo de pago son reconducibles al exacto cumplimiento o al incumplimiento absoluto”²⁷⁶, sino que entre uno y otro pueden ubicarse los supuestos de pago tardío que, aunque se trata de situaciones que no son deseadas por el ordenamiento jurídico, la Administración renuncia a su potestad sancionadora por la aplicación de los citados recargos. Como puede comprobarse, esta forma de gestión de los recursos de que disponen las Administraciones tributarias coincide con el concepto ya mencionado de regulación responsiva.

Sin embargo, hay quien considera que la existencia de una vía para la regularización disponible de manera ilimitada no resulta apropiada para lograr el objetivo de promover el cumplimiento voluntario de aquellos quienes previamente habían incumplido con sus obligaciones tributarias ya que disponen de dicha posibilidad *ad infinitum*, o por lo menos hasta que la

²⁷⁴ ALONSO MADRIGAL, F.J. La reducción de los recargos por declaración extemporánea, en VV.AA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Navarra: Aranzadi, 2010, Tomo I, págs.693-695.

²⁷⁵ Como ya señaló ZORNOZA PÉREZ en 1989: “la conveniencia de las medidas de regularización a que venimos aludiendo se vincula en la literatura, fundamentalmente anglosajona, con sus potenciales resultados económicos, medidos en términos de recuperación de rentas y activos ocultos; en especial al considerarse que la incorporación al sistema tributario de tales rentas y activos no solo produce incrementos inmediatos de recaudación, sino que al contribuir a mejorar los niveles de generalidad de dicho sistema y el grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, permite un crecimiento sostenido de la misma, al tiempo que contribuye a mejorar también el reparto de la carga tributaria”. En ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Notas sobre la posibilidad, conveniencia y forma de eventuales medidas de regularización tributaria*, ob.cit., págs. 7-8.

²⁷⁶ BALLARÍN ESPUÑA, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Madrid: Marcial Pons, 1997, págs. 30-32.

Administración les descubra²⁷⁷. Por este motivo reflexionaremos en el capítulo tercero sobre la posibilidad de que se introduzca una limitación en el número de veces que un mismo contribuyente puede acceder a tales programas, como sucede en el *voluntary disclosures program* existente en Canadá o la *déclaration libératoire unique* implementada en Bélgica.

La necesidad de conseguir que el mayor número de contribuyentes incumplidores regularice su situación pero, al mismo tiempo, de mantener el cumplimiento de la mayoría de los contribuyentes, es el motivo por el que junto a esa finalidad de estímulo a la hora de diseñar una medida de estas características no se deba olvidar que las mismas deben, al mismo tiempo, cumplir en cierta medida una finalidad disuasoria del incumplimiento²⁷⁸. De lo contrario, en lugar de suponer un incentivo para el cumplimiento voluntario extemporáneo de las obligaciones tributarias supondrían un desincentivo para el cumplimiento en período voluntario²⁷⁹.

Dicho lo anterior, puede decirse que los recargos por declaración extemporánea en su configuración actual suponen tanto un estímulo positivo como un estímulo negativo al cumplimiento extemporáneo²⁸⁰. Decimos que constituyen un estímulo negativo porque mediante su regulación se busca, en primer lugar, estimular el pago en plazo²⁸¹ ante la amenaza de que la deuda se incremente por la imposición de los mismos y ante la posible imposición de sanciones si se descubre el citado incumplimiento. Pero, además, suponen un estímulo positivo para la regularización voluntaria ya que, además de que se excluye la aplicación del régimen sancionador,

²⁷⁷ CARRASCO PARRILLA, P.J. “Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio”, en *Carta tributaria. Monografías*, nº 297, 1998, págs. 3-6.

²⁷⁸ Así lo señaló SOLER ROCH respecto del recargo de prórroga cuando apuntó que “si la norma no lleva a cabo la equiparación absoluta con el cumplimiento ordinario es en virtud de la protección del interés en el cumplimiento puntual, protección que constituye, desde este planteamiento el fundamento del recargo de prórroga (genéricamente considerado) y a su vez, son precisamente las normas que prevén la imposición del recargo en estos supuestos las que revelan la especial tutela que el ordenamiento tributario otorga a aquel interés”. En SOLER ROCH, M.T. *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, ob.cit., págs. 165.

²⁷⁹ “This presupposes that there are adequate and credible enforcement measures in place to detect and deter evaders, including those who might otherwise choose not to participate in the programme, and those who might otherwise tempted to slip back into non-compliance in the future”. (...) “At the same time, it should be made as easy as possible for those eligible for the programme to take the first step to come forward and participate, and to do so without delay”, en OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., pág. 21.

²⁸⁰ PONT MESTRES, M. “La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de infracciones”, ob.cit. pág. 141.

²⁸¹ GASCÓN CATALÁN, J. “Ingresos tributarios extemporáneos, sin requerimiento previo de la Administración (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995)”, en *Crónica Tributaria*, nº 77, 1996, pág. 138.

una vez producido el incumplimiento el recargo irá incrementándose conforme vaya transcurriendo el tiempo²⁸².

Centrándonos ahora en la introducción del régimen de presentación de declaraciones extemporáneas en el ordenamiento jurídico español, la fundamentación del citado régimen debemos encontrarla en la generalización del sistema de las autoliquidaciones cuyas primeras manifestaciones datan del año 1965 y que se consolidó en los años 1985 y 1986, lo que supuso la implicación activa de los contribuyentes en la gestión de los tributos. Así lo puso de manifiesto SOLER ROCH cuando afirmó que, en realidad, fue y es “el interés general en el funcionamiento de un sistema de gestión tributaria basado en el cumplimiento masivo y espontáneo de las obligaciones tributarias el que ha determinado el establecimiento de este régimen de recargos más beneficioso, sin duda, que el régimen aplicable cuando el incumplimiento ya ha sido descubierto por la Administración”²⁸³.

De manera paralela a la finalidad que con carácter general se atribuye a este tipo de medidas, puede ocurrir que éstas se desarrollen en un contexto específico como sucedió en el caso de la modificación del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria por la Ley 18/1991, de 6 de junio. Como veremos más adelante, esta modificación del régimen de los recargos por declaración extemporánea se produjo de manera simultánea a la introducción de una medida de regularización específica, el régimen de declaraciones complementarias de la Disposición Adicional 14ª de la citada Ley 18/1991, por lo que su fundamento y finalidad no puede sino entenderse atendiendo a la voluntad del legislador de que el endurecimiento del régimen vigente hasta ese momento²⁸⁴ supusiera un estímulo para el buen devenir del mecanismo de regularización introducido de manera temporal y complementaria por la citada Disposición Adicional 14ª.

Durante mucho tiempo, el debate acerca de la función que cumplían los recargos por declaración extemporánea ha incidido de manera directa en la determinación de la naturaleza de los mismos, centrándose el debate en torno a si la función que cumplían era indemnizatoria,

²⁸² SOLER ROCH, M.T. Las prestaciones accesorias en la nueva Ley General Tributaria, en AAVV, *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Valladolid: Lex Nova, Vol. 1, 2005, págs. 392-394.

²⁸³ SOLER ROCH, M.T. El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes, en VVAA, *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Barcelona: Cedecs, 1997, pág. 59.

²⁸⁴ BALLARÍN ESPUÑA, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, ob.cit., págs. 72-77.

disuasoria o represiva. No obstante, no puede obviarse que actualmente en el artículo 27 de la Ley General Tributaria se califican los citados recargos como obligaciones tributarias accesorias, definidas por la propia Ley como prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria, categoría que conforma junto a los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo. A este respecto, el Tribunal Constitucional ha elaborado una doctrina donde determina, aunque considera necesario atender a otros criterios, que el elemento determinante de la naturaleza de los recargos por declaración extemporánea es la cuantía.

1.3. Naturaleza de los recargos por declaración extemporánea

La determinación de la naturaleza de los citados recargos por declaración extemporánea ha sido una cuestión que ha despertado desde sus orígenes un amplio debate tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial²⁸⁵. Como dicho debate se ha ido produciendo de manera coetánea a las numerosas modificaciones normativas que han sufrido durante su vigencia los citados recargos, vamos a proceder a su estudio simultáneo intentando analizar al mismo tiempo los pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto y las diferentes posiciones doctrinales, teniendo en cuenta que las mismas pueden clasificarse de manera general en tres grupos: la de aquellos que defendían el carácter indemnizatorio de los mismos, la de aquellos que defendían su carácter sancionador y por tanto la necesaria aplicación de las garantías constitucionales establecidas en los artículos 24 y 25 de la Constitución española y la de aquellos que defendían que poseían una naturaleza mixta²⁸⁶.

La Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1990, de 26 de abril, a pesar de que su objeto no fueron los recargos por declaración extemporánea sino el incremento del 25% en el interés de demora introducido por la Ley 10/1985, proporciona un argumento que es posteriormente utilizado por dicho Tribunal para defender la constitucionalidad del interés de demora mínimo²⁸⁷. Así, el

²⁸⁵ VELARDE ARAMAYO, M.S. Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea, en VV.AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Navarra: Aranzadi, Cizur Menor, 2010, Tomo I, págs. 669-671.

²⁸⁶ NIETO MONTERO, J.J. La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías Fiscales, en VVAA, *Temas de Derecho Penal Tributario*, Madrid: Marcial Pons, 2000, págs. 134-135.

²⁸⁷ GARCÍA GÓMEZ, A.J. “La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, con

máximo intérprete de la Constitución justifica que mediante la introducción de un aumento del 25% en el interés legal del dinero “el legislador trata de compensar o resarcir el erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, a la vez que de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse”²⁸⁸.

Como decíamos, estos argumentos son utilizados más tarde en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/1995, de 13 de noviembre, al analizar la constitucionalidad del interés de demora mínimo del 10% establecido en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su versión otorgada por la Ley 46/1985. En ella, el citado Tribunal aporta un argumento en el que coincidimos y que recuperaremos al exponer nuestro parecer al respecto, ya que el máximo intérprete de la Constitución critica el reduccionismo de que “lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, o, a la inversa, que lo que no es indemnización ha de ser necesariamente una sanción, es decir, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos”²⁸⁹. Tras este razonamiento y tras advertir que las garantías propias del procedimiento sancionador no podían extenderse a conceptos que no se correspondieran con el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, concluyó el Tribunal que la exigencia de un interés de demora mínimo del 10% no constituía una sanción ya que, si bien cumplía una función disuasoria del incumplimiento²⁹⁰, la misma carecía de una finalidad represiva o de castigo. En idéntico sentido se pronunció en su Sentencia nº 198/1995, de 21 de diciembre, y la Sentencia nº 141/1996, de 16 de septiembre, añadiendo en este último caso que “la finalidad de prevenir o disuadir de retrasos en el pago convierte en razonable el imponer un mínimo absoluto en la reacción de la Hacienda”²⁹¹.

En relación con la doctrina, podemos destacar a GARCÍA PRATS quien se pronunció de manera previa a las mencionadas Sentencias acerca de la naturaleza del citado interés mínimo,

especial referencia a los regímenes de recargos”, en *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91, 1996, págs. 471-472.

²⁸⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1990, de 26 de abril (FJ 9º).

²⁸⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 4º).

²⁹⁰ BANACLOCHE PÉREZ, J. “La constitucionalidad de los intereses de demora. La sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995”, en *Impuestos*, Tomo I, 1996, págs. 595-597.

²⁹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 141/1996, de 16 de septiembre (FJ 4º).

configurándolo como “una figura mixta de naturaleza compleja y peculiar” y considerando que “en tanto en cuanto la cuantía resultante sea mayor que la que resultaría de la simple aplicación del interés de demora excede de la función indemnizatoria encomendada a los intereses de demora y en consecuencia supone una vulneración del principio de igualdad”²⁹². Especialmente crítico con la fijación de la cuantía como elemento clave en la determinación de la naturaleza indemnizatoria o sancionadora de los recargos se mostró FALCÓN Y TELLA, quien puso de manifiesto que “la distinción entre las sanciones pecuniarias y las cantidades exigidas coactivamente por otros conceptos no puede ser cuantitativa” sino que necesariamente debía basarse en criterios cualitativos, ya que de lo contrario “bastaría con elevar la cuantía de las sanciones para (...) escapar así a las exigencias propias del derecho sancionador”²⁹³.

Respecto de la naturaleza del recargo único del 50% establecido por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su versión dada por la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, se pronunció por primera vez el Tribunal Constitucional en su Sentencia nº 276/2000, de 16 de noviembre, en la que en primer término se hace referencia a “la clara voluntad del legislador de excluir el recargo que contemplamos del ámbito de las sanciones”²⁹⁴. Sin embargo, considera que determinados rasgos del mismo le confieren cierta imagen sancionadora²⁹⁵ como, por ejemplo, que éstos incidan negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlas, que se impongan como consecuencia de la infracción de una Ley o el hecho de que el artículo 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes previera su aplicación retroactiva en aquellos casos en que resulten más favorables para el contribuyente²⁹⁶. Por todo ello y tras hacer un repaso de las causas que llevaron al Tribunal Constitucional a pronunciarse en

²⁹² GARCÍA PRATS, F.A. “Acerca del artículo 61.2 L.G.T. y su posible inconstitucionalidad”, ob.cit., págs. 32-33.

²⁹³ FALCÓN Y TELLA, R. “Los ingresos fuera de plazo ¿cláusulas penales no sancionadoras?”, en *Quincena Fiscal*, nº 21, 1995, Versión Online, pág. 2

²⁹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 276/2000, de 16 de noviembre (FJ 3º)

²⁹⁵ De manera más directa se pronunció CAYÓN GALIARDO quien afirmaba que “el razonamiento para incluirlo en el ámbito de las sanciones no resulta ya demasiado complejo pues la Ley tributaria expresamente los declara incompatibles – recargo y sanción – de suerte que evita toda incidencia en una duplicidad de castigo por la misma conducta. (...) Pues bien, si por todas las anteriores consideraciones podemos concluir que estamos ante una sanción, es forzoso reconocer que la compatibilidad de la misma con los principios constitucionales pasa, cuando menos, por la necesidad de seguir, en su implantación o aplicación en concreto, por un procedimiento administrativo en el que el contribuyente sea informado y pueda formular alegaciones en su favor dentro de la vía administrativa”. En CAYÓN GALIARDO, A. “Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del art. 61.3.”, ob.cit., págs. 21-23.

²⁹⁶ FALCÓN Y TELLA, R. “La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo”, en *Quincena Fiscal*, nº 8, 2001, pág. 6.

contra del carácter sancionador del incremento del 25% sobre el interés legal del dinero o del interés de demora mínimo del 10%, ahora el citado Tribunal concluye que “resulta evidente, por otra parte, que la cuantía del recargo que enjuicamos –un 50 por 100 de la deuda tributaria– impide considerar que éste cumple una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61.2 LGT”²⁹⁷.

Como consecuencia lógica de lo anterior²⁹⁸, el Tribunal Constitucional llega a la conclusión de que, al no existir una diferencia importante entre la cuantía del recargo y la de las sanciones, “este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores” y, por tanto, le resultan de aplicación las garantías recogidas en el artículo 24.2 de nuestra Constitución. Idénticos argumentos empleó el citado Tribunal en la Sentencia nº 312/2000, de 18 de diciembre²⁹⁹, en la Sentencia nº 307/2000, de 18 de diciembre³⁰⁰ y en la Sentencia nº 127/2002, de 23 de mayo³⁰¹ cuyo objeto fueron los citados recargos y que resolvió otorgando el amparo solicitado.

A este respecto, hubo quienes, defendiendo la inconstitucionalidad de la norma, lo hicieron por otros motivos diferentes a la cuantía de los recargos. Por ejemplo, GOROSPE OVIEDO concluyó que a pesar de que “la cuantía es un elemento relevante para apreciar la finalidad perseguida por la norma, en cuanto que permite identificar el componente indemnizatorio o disuasorio, no debería ser determinante de su naturaleza” constituyendo “un claro indicio de la inseguridad de la distinción”³⁰², ya que “el carácter sancionador depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva pretende conseguirse”³⁰³.

²⁹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 276/2000, de 16 de noviembre (FJ 5º)

²⁹⁸ PALAO TABOADA, C. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV)” ob.cit., pág. 75.

²⁹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 312/2000, de 18 de diciembre (FJ Único)

³⁰⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 307/2000, de 18 de diciembre (FJ 2º)

³⁰¹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 127/2002, de 23 de mayo (FJ 3º). Véase al respecto GOROSPE OVIEDO, J.I. “STC 127/2002, de 23 de mayo: vulneración del derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador”, en *Crónica Tributaria*, nº 110, 2004.

³⁰² GOROSPE OVIEDO, J.I. “La inconstitucionalidad de los recargos del art. 61.2 Ley General Tributaria y sus consecuencias”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, 2000, Versión Online, pág. 6.

³⁰³ GOROSPE OVIEDO, J.I. “SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 307/2000 y 312/2000, de 18 de diciembre. Inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones con ingreso: vulneración del derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador”, en *Crónica Tributaria*, nº 106, 2003, págs. 151, 155-156.

Por último, en la Sentencia nº 291/2000, de 30 de noviembre, el mencionado Tribunal se pronunció sobre la naturaleza jurídica del recargo del 100% establecido en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su versión dada nuevamente por la Ley 18/1991, concluyendo que “lo fundamental a efectos de pronunciarnos sobre la naturaleza jurídica del recargo es comprobar si cumple una finalidad de castigo, pues el hecho de que pueda cumplir otros fines distintos de los punitivos no excluye sin más esta función. En la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 276/2000 descartamos que el recargo del 50 por 100 respondiera a otros fines que pudieran excluir su carácter sancionador”³⁰⁴. En este supuesto el Tribunal, como era previsible³⁰⁵, llegó a la misma conclusión argumentado que “si en aquel caso consideramos que al tener el recargo una cuantía del 50 por 100 no podía considerarse que este recargo cumpliera una función de estímulo positivo (...) en este supuesto, en el que la cuantía del recargo es del 100 por 100, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador”³⁰⁶.

Expuesto lo anterior, compartimos los argumentos utilizados por el propio Tribunal Constitucional y por la doctrina de que “para determinar la naturaleza de una determinada figura no es decisivo el *nomen iuris* que le dé la Administración o le asigne el legislador”³⁰⁷, si bien debemos tener presente que, tal y como ya hemos puesto de manifiesto, en la actualidad el artículo 27 de nuestra Ley General Tributaria califica los citados recargos como “obligaciones tributarias accesorias”, asociando a dichos recargos una finalidad clara que no es otra que estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias³⁰⁸, tanto disuadiendo del incumplimiento como otorgando la posibilidad a los contribuyentes que incumplieron o que cumplieron defectuosamente las mismas de que puedan corregir su situación³⁰⁹. Por ello, coincidimos con las opiniones que han calificado los citados recargos como “figuras híbridas”³¹⁰ a las que se asocia

³⁰⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 291/2000, de 30 de noviembre (FJ 10º).

³⁰⁵ GOROSPE OVIEDO, J.I. “STC 291/2000, de 30 de noviembre. Carácter sancionador del recargo del 100 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones sin ingreso. Auto-planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad por inaplicación de las garantías procesales del art. 24.2 CE”, en *Crónica Tributaria*, nº 106, 2003, págs. 161-162.

³⁰⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 291/2000, de 30 de noviembre (FJ 10º).

³⁰⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 4º).

³⁰⁸ DONCEL NÚÑEZ, S.L. “La naturaleza controvertida de los recargos por declaración extemporánea”, en *Diario LaLey*, nº 8061, Sección Tribuna, 2013, Versión Online, págs. 3-4.

³⁰⁹ BOKOBO MOICHE, S. “La naturaleza jurídica de los recargos tributarios del artículo 31.3 de la Ley General Tributaria”, en *Impuestos*, Tomo I, 2000, págs. 709-713.

³¹⁰ En palabras de CAYÓN GALIARDO “se trata de un elemento complejo ya que, aun teniendo autonomía dentro de los componentes de la deuda tributaria, comparte espacio y finalidad con los intereses de demora, pero también comparte con las sanciones pecuniarias a pesar de haber quedado excluidas del concepto de deuda tributaria”. En

una finalidad disuasoria del incumplimiento, que en el caso de los recargos del 5, 10 o 15%, con el objetivo de lograr un estímulo mayor, absorbe la función indemnizatoria de los intereses de demora. Es por este motivo por el que también defendemos que la aplicación de los mismos no debe producirse de manera automática y debe llevarse a cabo a través de un procedimiento que garantice la audiencia del interesado, como tendremos ocasión de defender en las siguientes páginas.

En nuestra opinión, resulta verdaderamente criticable el empleo de la cuantía como criterio exclusivo para la determinación de la naturaleza de los recargos por declaración extemporánea³¹¹ y consideramos que, junto al criterio cuantitativo, debe ser la función de los mismos la que adopte un papel predominante³¹². De no ser así puede darse la paradoja de que un mismo recargo se considere que posee carácter sancionador cuando se exige en su totalidad y no sea así cuando se exija reducido³¹³, sobre todo teniendo en cuenta la posibilidad de reducción de los recargos en el régimen actual por la realización del ingreso al tiempo de la presentación de la autoliquidación o dentro del plazo abierto con la notificación de la liquidación.

1.4. Ámbito subjetivo y ámbito objetivo

1.4.1. Presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria

La regulación vigente de los recargos por declaración extemporánea establece que la presentación de una autoliquidación o declaración efectuada fuera de plazo sin requerimiento

CAYÓN GALIARDO, A. “Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 104, 2014, pág. 14.

³¹¹ BALLARÍN ESPUÑA, M. “Inconstitucionalidad de las manifestaciones encubiertas de la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 2, 2001, Versión Online, pág. 8.

³¹² A este respecto resultan especialmente interesantes las aportaciones de MARCO PEÑAS quien para analizar la naturaleza de los recargos por declaración extemporánea no se centra exclusivamente en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sino que a raíz del estudio de la STEDH de 23 de noviembre de 2006 (Jussila c. Finlandia) trae a colación jurisprudencia del TEDH que puede resultar útil al problema planteado, concretamente las de los casos Engel (STEDH de 8 de junio de 1976 – Engel c. Holanda) y Bendenoun (STEDH de 24 de febrero de 1994 - Bendenoun c. Francia. Véase MARCO PEÑAS, E. “La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos y del Tribunal Constitucional Español”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 67, 2009, págs. 3-40

³¹³ ALONSO MADRIGAL, F.J. La reducción de los recargos por declaración extemporánea, ob.cit.,pág. 696.

previo supone la aplicación de unos recargos cuya cuantía varía en función del tiempo de retraso y que se calcula sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas, lo que denota que el resultado de las mismas debe ser positivo. Si dicha declaración o autoliquidación se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso dicho recargo será del 5, 10 o 15%, respectivamente, con exclusión de las sanciones que hubieran podido exigirse y de los intereses de demora devengados hasta la presentación de las mismas. Sin embargo, cuando la presentación se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, el recargo ascenderá al 20% y excluirá las sanciones, pero no los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo voluntario de presentación hasta el momento en que la declaración o autoliquidación se haya presentado.

Como puede observarse el régimen de presentación de declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas se construye sobre la base de dos elementos: la declaración de datos con trascendencia tributaria y el pago de la deuda tributaria que resulte de ellas. Sin embargo, para que los citados recargos por declaración extemporánea resulten de aplicación y produzcan los efectos que les son propios, resulta imprescindible que la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo se realice sin requerimiento previo de la Administración.

Hasta la regulación de los recargos por declaración extemporánea el tiempo de pago de las obligaciones tributarias podía entenderse dividido en dos fases³¹⁴: el período voluntario que se veía ampliado por el período extraordinario de prórroga (artículo 92 Reglamento General de Recaudación de 1968) y la vía de apremio. Sin embargo tras la modificación introducida por el Real Decreto 1684/1990, el régimen jurídico de los recargos de prórroga desaparece dejando paso a lo que finalmente se ha convertido en lo que hoy conocemos como recargos por declaración extemporánea, extendiéndose esa posibilidad de presentación extemporánea de las mismas hasta la fecha en que exista “requerimiento previo”³¹⁵.

³¹⁴ SOLER ROCH, M.T. *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, ob.cit., págs. 37-38.

³¹⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”, ob.cit., pág. 18.

Por tanto, nos encontramos ante un período indeterminado de tiempo (o sub-período si se prefiere) en el que se permite que los obligados tributarios presenten de manera espontánea y extemporánea³¹⁶ la correspondiente declaración o autoliquidación que en su día o bien no presentaron, o bien lo hicieron pero de manera incorrecta o inexacta.

Dos son pues los requisitos exigidos para que resulte de aplicación el régimen establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria y para que éste produzca sus efectos³¹⁷, es decir, la exclusión de sanciones y la no exigencia de los intereses de demora que pudieran corresponder, salvo cuando dicha presentación extemporánea se realice transcurridos 12 meses desde la fecha de finalización del período voluntario de pago.

El primero de los requisitos lo constituye el hecho de que haya transcurrido el plazo voluntario para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación, así como para realizar su ingreso³¹⁸. Por lo tanto, uno de los presupuestos de aplicación de los citados recargos es el incumplimiento de los plazos establecidos en la Ley para el pago voluntario de las obligaciones tributarias³¹⁹. Así lo señaló también el Tribunal Constitucional en su ya comentada Sentencia nº 276/2000, en la que apuntaba que “el recargo cuestionado se aplica como consecuencia de una infracción de la Ley y, precisamente, a la persona que aparece como responsable de la misma”³²⁰.

Por su parte, el segundo de los requisitos consiste en que la declaración aunque sea extemporánea debe ser también voluntaria, por lo que debe presentarse sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración tributaria. De este modo, en el párrafo segundo del apartado 1º del artículo 27 de la Ley General Tributaria se establece que “se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección,

³¹⁶GARCÍA DÍEZ, C. “Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria”, en *Quincena Fiscal*, nº 3, 2014, págs. 38.

³¹⁷FERNÁNDEZ PAVES, M.J.; JABALERA RODRÍGUEZ, A. “Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria” en *Revista Técnica Tributaria*, nº 77, 2007, págs. 107-108.

³¹⁸SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. “Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, y los recargos de los artículos 27 y 28 de la Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, nº 154, 2015, págs. 165-166.

³¹⁹GARCÍA DÍEZ, C. “Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria”, ob.cit., págs. 37-38.

³²⁰Sentencia del Tribunal Constitucional nº 276/2000, de 16 de noviembre (FJ 3º)

aseguramiento o liquidación de la deuda”. La introducción de este requisito como determinante de la voluntariedad del pago es lo que produce que nos encontremos ante un período de tiempo indeterminado durante el cual el obligado tributario puede presentar una declaración extemporáneamente mientras que no tenga conocimiento formal de un requerimiento previo de la Administración tributaria.

Para concluir, debemos tener en cuenta que lo que se pretende mediante este régimen previsto para la presentación de declaraciones extemporánea pero de forma voluntaria es precisamente que el contribuyente proporcione a la Administración tributaria la información necesaria³²¹ para, en caso de que no se realice el ingreso de manera simultánea, poder iniciar la recaudación de las deudas tributarias pendientes en vía ejecutiva según lo establecido en el artículo 161.1 de nuestra Ley General Tributaria. Esto se entiende en la medida en que poseemos un sistema tributario articulado predominantemente en función de la presentación de autoliquidaciones y que requiere, por tanto, una posición activa de los obligados tributarios. De esta forma, la realización del pago, sea en plazo o extemporáneamente³²², resulta imprescindible para la consecución de uno de los fines de un Estado Social y Democrático de Derecho que consiste en la obtención de ingresos para satisfacer las necesidades públicas³²³.

Por ello, y sobre todo tras la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995 reconociendo la ejecutividad de las autoliquidaciones presentadas sin ingreso en el artículo 126.3 b) de la Ley General Tributaria de 1963, se busca poner el acento en la presentación extemporánea de liquidaciones o autoliquidaciones, dotándolas de ciertos efectos aunque no se produjera simultáneamente el ingreso, ya que simplemente el proporcionar los datos con trascendencia tributaria necesarios permite a la Administración exigir el ingreso de las deudas tributarias pendientes en vía ejecutiva³²⁴.

³²¹ PONT MESTRES, M. “La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de infracciones”, ob.cit. pág. 141

³²² GARCÍA NOVOA, C. “Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria. Régimen de compatibilidades de sanciones, intereses y recargos” ob.cit., págs. 247-249.

³²³ NAVARRO FAURE, A. (Coord.) *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Valencia: Tirant lo Blanch, 4ª Edición, 2018, págs. 133-136.

³²⁴ LITAGO LLEDÓ, R. “Cumplimiento espontáneo y regularización: el papel esencial de los recargos en su consecución”, en “*Recargos y sanciones tributarias*” *Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 12, 2015, págs. 9-10.

1.4.2. Reducción de los recargos por declaración extemporánea

Tal y como hemos indicado anteriormente, con la última modificación hasta la fecha del régimen de los recargos por declaración extemporánea llevada a cabo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, se buscó fomentar el pago de la deuda tributaria resultante de la presentación de autoliquidaciones extemporáneas en el momento de su presentación, así como en el período abierto tras la notificación de la liquidación efectuada por la Administración³²⁵.

Para ello se prevé en el apartado 5 del citado artículo 27 de la Ley General Tributaria que el importe de los recargos se reduzca en un 25% siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en los tres siguientes supuestos. En primer lugar, se reducirá el importe de los recargos cuando se realice su ingreso dentro del plazo abierto con la notificación de la liquidación del recargo y se satisfaga la deuda tributaria dentro del plazo abierto con la notificación de la liquidación practicada por la Administración derivada de una declaración extemporánea.

En segundo lugar, se reducirá el recargo cuando se ingrese su importe dentro del plazo abierto con la notificación de la liquidación de los mismos y se satisfaga la deuda tributaria al tiempo de su presentación en el caso de las autoliquidaciones. Por último, también se reducirá el importe de los recargos cuando el importe restante se ingrese dentro del plazo abierto con la notificación de la liquidación de los mismos y se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, cuando se hubiera concedido el mismo con garantía de aval o certificado de seguro de caución³²⁶ y siempre que el obligado al pago lo hubiera solicitado al tiempo de presentar la propia autoliquidación o con anterioridad al plazo establecido en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria abierto con la notificación de la liquidación realizada por la Administración.

³²⁵ GALAPERO FLORES, R. “Interés de demora y recargos tributarios. Regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación”, en *Impuestos*, Año nº 24, Nº 5, 2008, págs. 26-27.

³²⁶ La previsión de que en los casos de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento sólo se procedía a la reducción del recargo cuando éstos se hubieran concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución ha planteado serias dudas en cuanto al respeto de dicha distinción del principio de equidad y proporcionalidad, ya que como señaló el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su Memoria del Año 2009 “se excluye de la aplicación de la reducción sobre los recargos en los casos de deudores con una difícil situación económica o cuando la deuda sea de cuantía poco elevada (...) lo cual no parece tener una finalidad compatible con el principio de equidad y proporcionalidad”, por lo que considera que debería darse un trato análogo a las deudas objeto de aplazamiento y fraccionamiento, incluyéndose no sólo las que sean garantizadas mediante aval o certificado de seguro de caución.

La introducción de esta variación en el régimen de los recargos por declaración extemporánea deja patente que, ante el incumplimiento del obligado a presentar una declaración o autoliquidación y aunque se prevé un régimen especial para el caso de que este incumplimiento se corrija parcialmente mediante la presentación de las mismas de forma extemporánea pero voluntaria que permite a la Administración iniciar su recaudación por vía ejecutiva, la situación preferentemente deseada por el legislador no es sólo que se declare sino que se declare y pague lo que corresponda por la realización de un hecho imponible, es decir, que el sujeto realice una regularización completa de su situación tributaria³²⁷.

De esta forma, el régimen de declaraciones extemporáneas configura como requisitos indispensables para el perfeccionamiento de la regularización la presentación de información con relevancia para la efectiva aplicación de los tributos y el ingreso de la deuda tributaria correspondiente. Por un lado, la obtención de información previamente ocultada permite a la Administración tributaria la determinación de la deuda tributaria y, en caso de falta de ingreso, su exigibilidad por vía ejecutiva. Por otro lado, la reducción del recargo en un 25% cuando se produzca en unidad de acto la presentación de la declaración o autoliquidación y el ingreso de la deuda tributaria resultante supone una muestra de la voluntad del legislador de que se proceda al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria resultante para que se produzca el perfeccionamiento de la regularización. Sin embargo, debe valorarse muy positivamente que se permita el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria y que también se aplique la reducción cuando se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Finalmente, en el último párrafo del apartado 5º del artículo 27 de la Ley General Tributaria se establece que el importe de la reducción practicada según lo dispuesto en el mismo será exigible sin más requisito que la notificación al interesado en aquellos supuestos en que no se hayan cumplido las condiciones que se han expuesto para la aplicación de la citada reducción, esto es, el

³²⁷ Respecto de esta voluntad del legislador de incentivar el pago extemporáneo se ha pronunciado LITAGO LLEDÓ, quien afirma que al equiparar los casos en los que se paga la deuda autoliquidada al tiempo de presentación de la misma así como la deuda liquidada por la Administración en el plazo abierto con la notificación de la misma con “aquellos casos en que el pago se sustituye por la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento si va acompañado de aval o certificado de seguro de caución, hace pensar que la intención del legislador no es tanto incentivar el pago como asegurar el cobro de la deuda”. En LITAGO LLEDÓ, R. “Cumplimiento espontáneo y regularización: el papel esencial de los recargos en su consecución”, ob.cit., pág. 13

pago en los plazos señalados anteriormente o en los plazos previstos en el correspondiente acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento³²⁸. Esta precisión exige, por tanto, que en aquellos casos en que una vez liquidado el 75% del importe del recargo, se produzca un incumplimiento de las condiciones ya enunciadas, la Administración deberá proceder a la liquidación del 25% restante.

1.5. Procedimiento para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea

En el presente apartado se van a analizar algunos aspectos del régimen de aplicación de los recargos por declaración extemporánea que han planteado, e incluso siguen planteando, ciertos interrogantes que hacen que su imposición continúe sin ser considerada una cuestión pacífica. De este modo, vamos a analizar la cuestionada automaticidad de la aplicación de los citados recargos, la ya admitida necesidad de que se indique el período impositivo al que se refiere la declaración o autoliquidación extemporánea y el procedimiento administrativo para la liquidación de los recargos por declaración extemporánea, que sorprendentemente no dispone de una normativa específica de desarrollo.

1.5.1. Imposición automática de los recargos por declaración extemporánea

Del tenor literal del artículo 27 de la Ley General Tributaria parece desprenderse que la aplicación del régimen de los recargos por declaración extemporánea se produce de manera automática una vez que se cumplen los requisitos establecidos para ello, es decir, la presentación de una declaración o autoliquidación voluntaria y extemporáneamente con resultado positivo. Sin embargo, prácticamente desde sus orígenes se ha venido cuestionando por la doctrina, y más tarde por la jurisprudencia, que la aplicación de los mismos deba prescindir en absoluto de un análisis tanto de “las circunstancias que han abocado al contribuyente al retraso, como su predisposición a cumplir con su obligación en plazo”³²⁹.

Con ocasión de la ya mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/1995 se pronunció respecto de la automaticidad de los recargos FALCÓN Y TELLA, quien

³²⁸ ALONSO MADRIGAL, F.J. La reducción de los recargos por declaración extemporánea, ob.cit., págs. 704-707.

³²⁹ PUEBLA AGRAMUNT, N. “El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo no puede cobrarse en todo caso”, en *Quincena Fiscal*, nº 1/2, 2010, pág. 117.

tempranamente consideró que a pesar de que el citado Tribunal hubiera concluido que los recargos por declaración extemporánea en su redacción dada por la Ley 46/1985 no poseían un carácter sancionador, de dicha sentencia ya se deducía “la necesidad de limitar los recargos a los supuestos de retraso culpable y, en todo caso, la necesidad de audiencia previa al interesado”³³⁰.

Este razonamiento fue secundado más tarde por la Audiencia Nacional quien se ha pronunciado en numerosas ocasiones acerca del carácter automático o no de los citados recargos por declaración extemporánea, manteniendo en los últimos tiempos una posición jurisprudencial favorable a su aplicación atendiendo a las circunstancias concretas del caso. Ejemplo de ello es, entre otras, su Sentencia de 22 de octubre de 2009, en la que el retraso se produce por causa imputable a la Administración por no poner a disposición de los contribuyentes los modelos necesarios para la presentación de la correspondiente declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades. En dicha sentencia la Audiencia Nacional determinó que aunque “no nos hallamos, efectivamente, ante una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita desde el punto de vista administrativo” (...) “la amenaza de incrementar la deuda en los porcentajes expuestos (...) constituye, efectivamente, una forma de disuadir a los contribuyentes de que presenten las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo, lo que se consigue precisamente con la amenaza de una consecuencia desfavorable”. De este modo, concluye que “la aplicación de una medida como la que nos ocupa, que, aunque destinada a disuadir al contribuyente del cumplimiento tardío de sus obligaciones fiscales, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias de toda índole que han determinado la tardanza”³³¹. Posteriormente, la Audiencia Nacional ha mantenido su postura favorable a estudiar las circunstancias concretas del caso y atender a la voluntariedad del incumplimiento, siendo ejemplo de ello la Sentencia de 30 de marzo de 2011³³², la Sentencia de 12 de diciembre de 2011³³³, la Sentencia de 5 de diciembre de 2012³³⁴ o la Sentencia de 13 de junio de 2013³³⁵.

³³⁰ FALCÓN Y TELLA, R. “Los ingresos fuera de plazo ¿cláusulas penales no sancionadoras?”, ob.cit., pág.1.

³³¹ Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2009, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (FJ 2º).

³³² Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (FJ 4º).

³³³ Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2011, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª (FJ 6º).

³³⁴ Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (FJ 4º).

³³⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de junio de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (FJ 2º).

Tal y como hemos puesto de manifiesto anteriormente, consideramos que los recargos por declaración extemporánea, a pesar de que no deben ser considerados sanciones, presentan un marcado carácter disuasorio lo que justifica que, aunque no resulte de aplicación a los mismos el principio de culpabilidad, “la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente”³³⁶. Por ello, esta necesidad de examinar la voluntariedad del obligado tributario conlleva observar las circunstancias en que se produjo el retraso y la disposición que ha mostrado el sujeto que regulariza a cumplir con sus obligaciones tributarias.

Coincidimos plenamente con GARCÍA DÍEZ en que la aplicación de los recargos por declaración extemporánea debe realizarse llevando a cabo una interpretación conjunta del contenido del artículo 27 de la Ley General Tributaria y de los apartados 2 y 3 del artículo 179 del mismo texto legal en los que se establece que “los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas”³³⁷.

No debe perderse de vista que la aplicación del régimen de recargos por declaración extemporánea establecido en el artículo 27 requiere la previa realización de un ilícito, esto es, el incumplimiento de los plazos de presentación e ingreso establecidos en la correspondiente norma³³⁸. Tras esta situación de incumplimiento se puede o no producir una regularización voluntaria por parte del obligado tributario que conllevará, en su caso, la exclusión de sanciones y la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, que como hemos comentado, parecen susceptibles de imposición automática.

³³⁶ BOSCH CHOLBI, J.L.; URIOL EGIDO, C. “Matizaciones a la imposición automática del recargo por presentar, extemporánea pero espontáneamente, una declaración tributaria o autoliquidación con ingreso”, en *Tribuna Fiscal*, nº 242, 2010, pág. 30.

³³⁷ GARCÍA DÍEZ, C. “Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria”, ob.cit., págs.41-44.

³³⁸ GARCÍA NOVOA, C. “Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria. Régimen de compatibilidades de sanciones, intereses y recargos”, ob.cit., págs. 247-248.

No obstante, no se puede llegar al absurdo de que existan determinadas circunstancias en las que resulte más beneficioso para el obligado tributario el inicio del correspondiente procedimiento sancionador, porque concurre en el mismo una de las causas de exclusión de la responsabilidad por infracciones tributarias reguladas en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria, que el propio régimen de declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, por no resultar de aplicación en dicho régimen lo establecido para la exclusión de la responsabilidad en el procedimiento sancionador tributario, lo que iría en contra de su carácter de estímulo positivo del cumplimiento voluntario en estos supuestos³³⁹.

Por tanto, en la actualidad nos encontramos ante una situación que, como señala SANZ DÍAZ-PALACIOS, representa “la huida del automatismo en la exigencia de tales recargos”³⁴⁰, algo que sin duda debe ser valorado positivamente en aras de garantizar tanto el respeto al principio de proporcionalidad de medidas de este tipo como de su eficacia estimuladora del cumplimiento extemporáneo y disuasoria del incumplimiento.

1.5.2. Necesidad de que se indique el período impositivo al que se refiere la declaración o autoliquidación extemporánea

La introducción del apartado 4 del artículo 27 en la Ley General Tributaria de 2003, así como del artículo 191.6, encuentra su fundamento en la voluntad del legislador de poner fin al debate abierto cuando todavía estaba en vigor el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963 sobre si los ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter de extemporáneo eran susceptibles de producir los efectos de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo bajo el régimen regulado al efecto en la Ley General Tributaria.

Este debate surgió como consecuencia de que en el citado artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 no se hacía ninguna referencia a que la eficacia de la declaración extemporánea estuviera vinculada a un requisito de carácter formal como el indicar el período impositivo al que se refieren, no siendo el mismo resuelto por una interpretación jurisprudencial unánime, ya que

³³⁹ WERT ORTEGA, M. “Recargo por ingresos extemporáneos: aplicación a un supuesto de diferimiento de ingresos en el Impuesto sobre Sociedades”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 292, 2007, pág. 133.

³⁴⁰ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. “Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, y los recargos de los artículos 27 y 28 de la Ley General Tributaria” ob.cit., pág. 169.

diferentes Tribunales Superiores de Justicia se pronunciaron de manera contradictoria³⁴¹. Hubo algunos Tribunales Superiores de Justicia que entendieron que para la aplicación de lo establecido para las regularizaciones voluntarias era un requisito indispensable que éstas fueran veraces y, por tanto, la “regularización tácita” en cuanto conllevaba la ocultación del período a que se refería la misma constituía una infracción tributaria grave encuadrable en el artículo 79.2 a) de la Ley General Tributaria de 1963, mientras que para otros con dicha regularización tácita bastaba para producir la reparación del perjuicio causado a la Administración y, de esta manera, resultaba aplicable el régimen establecido para la presentación extemporánea de declaraciones o autoliquidaciones³⁴².

Tal y como hemos apuntado, tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria el legislador trató de poner fin al debate planteado respecto de la eficacia de las autoliquidaciones en las que se procedía a ingresar las deudas tributarias fuera de plazo sin hacerlo explícitamente, sino incluyendo dicha declaración e ingreso extemporáneo en una autoliquidación que se realizaba realmente en plazo con la finalidad de evitar la aplicación del régimen de la presentación de declaraciones extemporáneas (situación que estaba produciéndose de manera frecuente en las liquidaciones trimestrales de Impuesto sobre el Valor Añadido³⁴³ y en los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades).

Para ello, se introdujo un nuevo apartado 4 en el artículo 27 en el que se establecía que “para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período”. Por tanto, a partir de este momento, resultaba claro que aquellas autoliquidaciones extemporáneas en las que no se indicase expresamente el

³⁴¹ WERT ORTEGA, M. “Recargo por ingresos extemporáneos: aplicación a un supuesto de diferimiento de ingresos en el Impuesto sobre Sociedades”, ob.cit., págs. 128-131.

³⁴² A este respecto consúltese BLAZQUEZ LIDOY, A. “Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter de extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79 a) de la Ley General Tributaria”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 51, 1991.

³⁴³ En el caso del IVA esta situación se trató de resolver de manera temprana con las modificaciones introducidas en la Ley del IVA en los artículos 89.5 y 114.2, relativos a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas y la rectificación de deducciones, respectivamente. En ambos artículos se estableció que cuando supongan un aumento (en el primer caso) o una minoración (en el segundo caso) y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el régimen jurídico de la presentación de declaraciones extemporáneas.

período impositivo al que se referían no se encontrarían dentro del ámbito objetivo de aplicación del citado artículo. Sin embargo, venía planteando ciertas dudas de proporcionalidad el hecho de que estas situaciones se tratasen del mismo modo que aquellos supuestos en los que el incumplimiento del obligado tributario era total³⁴⁴. Por este motivo, se estableció en el artículo 191.6 de la citada Ley General Tributaria que “siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”.

A pesar de todo, este matiz al régimen de declaraciones extemporáneas si bien resolvía las dudas de aplicación del citado régimen a partir de su entrada en vigor no hacía lo propio con aquellos interrogantes planteados bajo la vigencia del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, dudas que resolvió el Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de octubre de 2010, al conocer de un recurso de casación para la unificación de doctrina. En dicha Sentencia estableció que los recargos por declaración extemporánea “responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias”, lo que le llevó a concluir que “ni siquiera durante la vigencia y aplicación del artículo 61.3 Ley General Tributaria/1963, cabía incluir en el ámbito de tal incentivo y promoción a las meras autoliquidaciones tardías y clandestinas”. Finalmente, el citado Tribunal reforzó sus conclusiones añadiendo que siendo cierto que “a diferencia del artículo 27.4 Ley General Tributaria/2003, el artículo 61.3 Ley General Tributaria/1963 no establecía de manera explícita el requisito de la manifestación expresa, para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea” también lo era que constituía “una exigencia implícita el que se indicara expresamente el impuesto, período y datos necesarios para comprobar la autoliquidación o liquidación e ingreso extemporáneo con el que se pretende regularizar la autoliquidación omitida o incorrectamente formulada”³⁴⁵.

Esta interpretación de lo establecido en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 fue confirmada posteriormente en numerosas sentencias del Tribunal Supremo, tales como la de 7

³⁴⁴ GOROSPE OVIEDO, J. I. “La cuestionable automaticidad de los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo: comparación con los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 392, 2015, págs. 141-148.

³⁴⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (FJ 7º).

de febrero de 2013³⁴⁶ y la Sentencia de 31 de mayo de 2013³⁴⁷, e incluso por el Tribunal Constitucional que en su Auto 20/2015, de 3 de febrero, en el que se inadmitió a trámite una cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 191.6 de la Ley General Tributaria bajo el acertado argumento de que “la norma no encierra ninguna discriminación, ya que resulta evidente que no otorga el mismo trato a quien cumple el tipo allí descrito que a quien deja de ingresar la deuda tributaria incurriendo así en un incumplimiento definitivo”³⁴⁸.

En nuestra opinión, la solución aportada por la Ley General Tributaria a este respecto debe considerarse satisfactoria³⁴⁹ y, de nuevo, es una muestra más de la aplicación de un enfoque responsivo por parte de las Administraciones tributarias. Compartimos la posición de quienes defendieron que, a pesar de que la finalidad del régimen establecido para la presentación de declaraciones extemporáneas tenía como base que las citadas declaraciones o autoliquidaciones fueran veraces³⁵⁰, en ningún caso podía equipararse el comportamiento de quienes, aunque de manera defectuosa, intentaron regularizar su situación a la de aquellos que se mantuvieron en una situación de incumplimiento. Sin embargo, también consideramos que este tipo de comportamientos no puede equipararse a la regularización realizada al amparo de lo establecido en la Ley General Tributaria, ya que de lo contrario nos encontraríamos ante una merma de la finalidad de estímulo positivo del citado régimen y, por ello, consideramos oportuna la introducción de una infracción leve consistente en la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido regularizados por el obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad, pero sin cumplir el requisito formal relativo a la identificación

³⁴⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (FJ 2º).

³⁴⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (FJ 2º).

³⁴⁸ Auto del Tribunal Constitucional nº 20/2015, de 3 de febrero de 2015 (FJ 5º).

³⁴⁹ El TJUE se ha pronunciado respecto a la posibilidad de que los Estados miembros sancionen a aquellos obligados tributarios que, no habiendo cumplido en el plazo legal su obligación de contabilizar y de declarar circunstancias que afectan al cálculo del IVA, hayan regularizado posteriormente su incumplimiento sin seguir el procedimiento legalmente establecido para ello, al considerar que dicha sanción no se opone al principio de neutralidad fiscal del IVA. Véase a este respecto la STJUE de 20 de junio de 2013 (C- 259/12, Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv contra Rodopi-M 91 OOD).

³⁵⁰ LITAGO LLEDÓ, R. “Cumplimiento espontáneo y regularización: el papel esencial de los recargos en su consecución”, ob.cit., pág. 10.

expresa del período impositivo al que corresponde, teniendo en cuenta que para su imposición resultarán de aplicación los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria³⁵¹.

1.5.3. Procedimiento administrativo para la liquidación de los recargos por declaración extemporánea

Desde sus inicios, el régimen de los recargos por declaración extemporánea ha acusado la falta de una regulación específica del procedimiento administrativo de liquidación de los mismos. Ya tras la redacción del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963 dada por la Ley 18/1991, se evidenció la necesidad de una regulación de dicho procedimiento con la publicación de las Instrucciones del Departamento de Recaudación de la AEAT de 3 de marzo de 1992. En dichas Instrucciones se dispuso que, para imponer los recargos por declaración extemporánea, era necesario que la Administración llevase a cabo y notificase al obligado tributario la correspondiente liquidación de los mismos³⁵².

Una vez entró en vigor la nueva redacción de los recargos por declaración extemporánea del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, fue la Dirección General de la AEAT quién, a través de unas Instrucciones, estableció la regulación del procedimiento a seguir para la liquidación de los mismos. De este modo, en la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la AEAT se establecía que era la Administración la que, con carácter general por medio de los órganos de gestión, liquidaba y notificaba la liquidación del recargo al obligado tributario³⁵³.

Resulta verdaderamente criticable que las siguientes reformas de la Ley General Tributaria no hayan sido aprovechadas para aportar claridad a un aspecto fundamental para el efectivo estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante la presentación de declaraciones extemporáneas como es el procedimiento de liquidación de los recargos. De hecho,

³⁵¹ Como bien señala BAENA AGUILAR “estas regularizaciones informales pueden responder a conductas de muy diferente intencionalidad y reproche, unas claramente punibles y otras que no lo son en absoluto”. En BAENA AGUILAR, A. “Las regularizaciones espontáneas “informales” y la nueva Ley General Tributaria”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, 2004, Versión Online, pág. 1.

³⁵² BALLARÍN ESPUÑA, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, ob.cit., págs. 239-240.

³⁵³ NIETO MONTERO, J.J. La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías Fiscales, ob.cit., págs. 131-134.

el procedimiento para la liquidación de los recargos por declaración extemporánea se ha ido consolidando en la práctica mediante la apertura de un trámite de audiencia al obligado tributario como bien señaló el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su Memoria del Año 2009³⁵⁴.

Si entramos en el apartado de “Todos los Trámites” de la página web de la Agencia Tributaria podemos comprobar que existe un apartado relativo al procedimiento de liquidación de recargos por presentación fuera de plazo de declaraciones y autoliquidaciones cuyo plazo de resolución es de 6 meses. Dicho procedimiento se inicia siempre de oficio con una propuesta de liquidación de los recargos por declaración extemporánea y posteriormente se comunica el trámite de audiencia al obligado tributario, tras el cual, en su caso, se procederá a la liquidación del recargo³⁵⁵.

Tal y como hemos comentado anteriormente, la claridad y precisión en los términos de un programa de cumplimiento voluntario resultan verdaderamente esenciales para garantizar su eficacia³⁵⁶. Por ello, entendemos que la regulación legal de un procedimiento en el que se reconozca el derecho a un trámite de audiencia aportaría seguridad jurídica a las relaciones entre la Administración y los administrados y, además, supondría el fin de las dudas sobre la automaticidad de estos. Esta situación será analizada en mayor profundidad en el apartado II del capítulo tercero destinado a examinar las exigencias del principio de seguridad jurídica en relación con los programas de cumplimiento voluntario.

1.6. Efectos de la presentación de declaraciones extemporáneas sobre la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública

³⁵⁴ Consejo para la defensa del contribuyente. Memoria 2009, pág. 122. Disponible en formato electrónico en: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/MEMORIA%20CDC%202009.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

³⁵⁵ La información sobre el procedimiento de liquidación de los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea puede consultarse en: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientos/GZ71.shtml> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

³⁵⁶ La OCDE al enunciar los caracteres que debe reunir un programa de cumplimiento voluntario para garantizar su éxito y por tanto su eficacia considera fundamental la claridad del mismo tanto en lo relativo a su finalidad como a sus condiciones de aplicación. Esto puede consultarse en OCDE. *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative analysis, guidance and policy advise*, ob.cit., págs.11-14.

La eficacia de la regularización de la situación tributaria en el ámbito de la responsabilidad penal derivada del delito contra la Hacienda Pública se encuentra regulada en el apartado 4 del artículo 305 del vigente Código Penal desde su versión originaria, si bien la misma fue objeto de modificación tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre³⁵⁷. Antes de dicha modificación, tras la determinación en el artículo 305.1 del tipo penal del conocido como “Delito contra la Hacienda Pública”, el apartado 4º de dicho artículo establecía lo siguiente:

“Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

Esta regulación de la eficacia de la regularización de la situación tributaria en el ámbito de la responsabilidad penal fue considerada como poco satisfactoria debido, entre otros motivos, a su indeterminación en cuanto a qué comportamientos de los obligados tributarios debían valorarse como suficientes para entender que procedía declarar la exención de responsabilidad penal. El defecto indicado fue una cuestión ampliamente debatida tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, habiendo quienes consideraban que era suficiente con la declaración veraz³⁵⁸ y quienes, por el contrario, entendían que para regularizar era necesaria tanto la declaración veraz como el pago de lo adeudado.

A este respecto se pronunció el Tribunal Supremo aceptando la tesis que defendía que para que un obligado tributario regularizase su situación tributaria debía proceder tanto al

³⁵⁷ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

³⁵⁸ DE LA MATA BARRANCO, N.J. La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal, en *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Madrid: Dykinson, 2005, págs. 301-326.

reconocimiento como al pago de las cantidades inicialmente eludidas³⁵⁹. El citado Tribunal consideró que “regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Porque en ambas se dan dos básicos puntos de coincidencia, a saber, que es el sujeto deudor el que toma la iniciativa; y que la Administración tributaria, en uno y otro caso, al fin, no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la Ley”³⁶⁰.

Esta misma posición respecto de qué comportamiento resultaba exigible al obligado tributario para considerar regularizada su situación tributaria fue defendida posteriormente por la Fiscalía General del Estado en su Circular 2/2009, sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal. En dicho documento la Fiscalía considera que “la declaración complementaria espontánea y extemporánea no puede por sí sola compensar la lesión al bien jurídico y el perjuicio patrimonial causado, resultando que rectificación y pago aparecen conectados de forma cronológico-secuencial y son inseparables al efecto de provocar la liberación de la sanción penal prevista por el legislador”. De este modo, el enunciado del apartado 4º del artículo 305 que dispone que “el que regularice su situación tributaria” quedó interpretado en el sentido de que para aplicar la exención de responsabilidad prevista, resultaba necesario que la regularización conllevase tanto la declaración como el pago de la deuda tributaria pendiente.

Tal y como hemos comentado con anterioridad, tras la publicación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se produjo una modificación de las condiciones para que la regularización extendiera sus efectos a la posible responsabilidad penal derivada del delito contra la Hacienda Pública³⁶¹. A este respecto, debemos tener presente que la citada modificación del

³⁵⁹ Para una visión detallada de las diferentes posiciones adoptadas al respecto véase SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I. “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal” en *Diario LaLey*, nº 8052, Sección Doctrina, 2013, Versión Online, págs. 1-5.

³⁶⁰ Ejemplo de ello son las siguientes Sentencias del Tribunal Supremo: la Sentencia nº 1336/2002, de 15 de julio (FJ 18º), la Sentencia nº 539/2003, de 30 de abril (FJ 11º), la Sentencia nº 636/2003, de 30 mayo (FJ 8º) y la Sentencia nº 192/2006, de 1 febrero (FJ 2º).

³⁶¹ MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I. *El Autoblanqueo: El delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2014, págs. 52-54.

artículo 305.4 del Código Penal se produjo en un contexto concreto como fue la finalización del plazo otorgado por la Disposición Adicional 1º del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, para que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes regularizasen su situación tributaria mediante la presentación de la conocida como “Declaración Tributaria Especial”³⁶², que será objeto de análisis en el apartado III de este capítulo.

Tras la nueva redacción otorgada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, el apartado 4º del artículo 305 del Código Penal quedó redactado de la siguiente manera:

“Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

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

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

De la lectura del citado precepto puede observarse que esta modificación supuso la introducción de un nuevo matiz en la regulación de la común, pero no unánimemente denominada

³⁶² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código Penal)”, en *Impuestos*, nº11, 2014, Versión Online, págs. 1-2.

excusa absolutoria³⁶³, como es la necesidad de que se declare y pague lo adeudado, ya que si bien había sido interpretada jurisprudencialmente así, dichos requisitos no se encontraban previstos expresamente en el texto legal³⁶⁴. De este modo, a partir de la entrada en vigor de dicha modificación se produce una clara contradicción entre la eficacia de la presentación de declaraciones extemporáneas en el ámbito administrativo-sancionador y en el ámbito penal, salvo que en el primero de los casos haya resultado de aplicación la reducción de los recargos por declaración extemporánea del 25% al haberse cumplido las condiciones establecidas en el artículo 27.5 de la Ley General Tributaria³⁶⁵.

Esta diferencia queda de nuevo evidenciada cuando en el artículo 252 de la Ley General Tributaria, bajo la rúbrica de “Regularización voluntaria”, se faculta a la Administración Tributaria a no pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitir el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria “antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

Como hemos puesto de manifiesto anteriormente, en el ámbito administrativo-sancionador cuando se presenta una declaración o autoliquidación extemporánea no es un requisito indispensable la realización del ingreso, ya que la obtención de los datos con trascendencia tributaria previamente ocultados permite a la Administración exigir el ingreso de las deudas tributarias pendientes en vía ejecutiva y, por tanto, la exclusión de las sanciones y en su caso de los intereses de demora que pudieran resultar exigibles se produce aunque no se ingrese la deuda tributaria reconocida extemporáneamente. Sin embargo, en el caso de que se incurra en

³⁶³ MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I. *El Autoblanqueo: El delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales*, ob.cit., págs. 53-63.

³⁶⁴ FERRÉ OLIVÉ, J.C. “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios, casos prácticos*, nº 372, 2014, págs. 74-75.

³⁶⁵ LITAGO LLEDÓ, R. “Cumplimiento espontáneo y regularización: el papel esencial de los recargos en su consecución”, ob.cit., pág. 13.

responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, para que se considere regularizada su situación tributaria se exige que se haya producido el “completo reconocimiento y pago de la deuda”³⁶⁶.

Debemos tener presente que nos encontramos ante un delito de resultado en el que el bien jurídico protegido³⁶⁷ se lesiona desde el momento en que se deja de ingresar las deudas tributarias que corresponderían por la realización del hecho imponible establecido en la norma tributaria vulnerada. Por ello, consideramos oportuno que, para la regularización de la situación tributaria extienda sus efectos a la posible responsabilidad derivada del delito contra la Hacienda Pública, resulte imprescindible la completa reparación del perjuicio causado³⁶⁸. Es decir, es necesario que se exija “el verdadero reverso del delito” y que, de esta forma, “resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria”³⁶⁹.

A pesar de lo anterior, no desconocemos las dificultades que plantea el hecho de que los requisitos para la eficacia de la regularización varíen de un ámbito a otro y, por ello, abogamos porque, *de lege ferenda*, se adecuen ambos ámbitos a los que extiende su eficacia la aplicación del régimen de las declaraciones extemporáneas y se homogenicen los criterios a seguir para considerar regularizada la situación tributaria de un obligado tributario tanto a nivel administrativo-sancionador como a nivel penal.

³⁶⁶En el artículo 59 de nuestra Ley General Tributaria, además del pago se regulan otros medios para la extinción de la deuda tributaria tales como la prescripción, compensación o condonación, los medios previstos en la normativa aduanera así como los demás medios previstos en las leyes. Si bien entendemos que en la regulación de la excusa absolutoria no se haga referencia a la prescripción, debido a la disparidad existente entre el plazo de prescripción de la normativa tributaria y de la normativa penal, se han planteado ciertas dudas respecto de la posibilidad de que vías de extinción de la deuda tributaria como por ejemplo la compensación o la condonación no sean consideradas como susceptibles de constituir la base para considerar regularizada la situación tributaria del obligado tributario. De este modo, ha habido quien se ha pronunciado a favor de considerar el término de pago utilizado por la normativa penal en sentido amplio para poder entender incluidos dentro del ámbito de la regularización aquellos supuestos que sin ser pago, suponen la extinción de la deuda tributaria. Véase a este respecto SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I. “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, ob.cit., págs. 3-4.

³⁶⁷ MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I. *El Autoblanqueo: El delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales*, ob.cit., págs. 51-52.

³⁶⁸ HINOJOSA TORRALVO, J.J. Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal y sancionadora, en VV.AA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Navarra: Aranzadi, Cizur Menor, 2010, Tomo I, págs. 718-720.

³⁶⁹ Fragmentos extraídos de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

En este punto, queremos hacer referencia a un aspecto que, sin duda, es una muestra más de la disparidad de criterios a seguir en orden a determinar la eficacia de la presentación de declaraciones tributarias. Nos referimos en este momento a la modificación introducida en el artículo 150 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre³⁷⁰.

Tras esta modificación, el párrafo 6º b) del citado artículo establece que, una vez iniciado un procedimiento de inspección, el incumplimiento del plazo de duración del mismo si bien no determinará la caducidad del procedimiento, si conllevará que “los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley”. Sin embargo, entre las actuaciones que conllevan que la presentación de una declaración extemporánea no sea considerada como voluntaria se encuentra “el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización”.

Por este motivo debemos tener presente que, en aquellos supuestos en que se incumple el plazo de duración del procedimiento de inspección y se presenta en dicho momento una declaración extemporánea, ésta es susceptible de generar efectos respecto de la responsabilidad administrativo-sancionadora en que pudiera incurrir el obligado tributario. No obstante, más dudas plantea que dicha eficacia se extienda a la esfera de la responsabilidad penal derivada del delito contra la Hacienda Pública, todo ello sin olvidar que la mera confesión o el pago parcial de la deuda³⁷¹ pueden suponer la aplicación de una circunstancia atenuante de las establecidas en los apartados 4º y 5º del artículo 21 del Código Penal, respectivamente.

Finalmente, debemos referirnos al apartado 6 del artículo 305 del Código Penal en el que se establece la posibilidad de que los Jueces y Tribunales impongan al obligado tributario o al autor de un delito contra la Hacienda Pública la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes

³⁷⁰ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³⁷¹ BANACLOCHE PÉREZ, J. “Los ingresos después de iniciadas las actuaciones inspectoras”, en *Impuestos*, nº 1, 2000, págs. 100-112.

de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Esta reducción de la pena será también aplicable a otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, siendo necesario para ello que colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

2. La *Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung* en Alemania

De forma previa al análisis del programa de cumplimiento voluntario general previsto en el ordenamiento tributario alemán, debemos hacer referencia a la distinción existente en dicho ordenamiento entre el delito de evasión fiscal (artículo 370 del *Abgabenordnung* - Código Fiscal Alemán) y la infracción tributaria de *reckless understatement of tax* (artículo 378 del citado Código).

Por un lado, se entiende que se ha cometido evasión fiscal cuando el contribuyente presenta a la Administración tributaria unos datos con trascendencia tributaria incorrectos o incompletos y que tienen gran incidencia en la tributación. Además, también se considera que se comete dicho delito cuando el contribuyente incumple su obligación de información a la Administración tributaria o no utiliza el papel sellado por la Administración tributaria cuando estuviera obligado a ello y, además, se prevé un tipo cualificado para casos “particularmente serios”³⁷². Por otro lado, se comete la infracción tributaria de *reckless understatement of tax* cuando cualquiera de esas conductas deriva de una actuación imprudente del obligado tributario.

En el artículo 371 del Código Fiscal alemán se regula la posibilidad de que aquellos contribuyentes que hubieran cometido un delito de evasión fiscal puedan regularizar su situación tributaria y así obtener una exención de la responsabilidad penal derivada del delito³⁷³.

³⁷² Traducción literal artículo 370.3 del Código Fiscal alemán.

³⁷³ MALHERBE, J (Ed.). *Tax Amnesties*. Países Bajos: Wolters Kluwer, 2011, págs. 61-62.

Este régimen de regularización resulta aplicable tanto por personas físicas como por personas jurídicas siempre y cuando se corrija información incorrecta, se complete información incompleta o se aporte información con relevancia tributaria previamente omitida. De esta manera, se otorga al contribuyente la posibilidad de regularizar su situación tributaria respecto de cualquiera de los impuestos exigibles en el sistema tributario alemán, es decir, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Ventas o Comercial, del Impuesto sobre el Valor Añadido, etc.

Como sucede en otros programas de cumplimiento voluntario implementados en diferentes jurisdicciones fiscales, uno de los requisitos para que se considere regularizada la situación tributaria del contribuyente es que la declaración sea completa. En este caso, el legislador alemán ha precisado el alcance de la completitud temporal y material de la declaración. Para que una declaración presentada en el seno del procedimiento de regularización se considere completa debe incluir información tributaria respecto de cualquier concepto tributario no prescrito, matizando que debe contener información de los últimos 10 períodos impositivos por lo menos³⁷⁴. A este respecto, hay que tener presente que resulta indiferente que el plazo de prescripción establecido para iniciar un procedimiento penal con el objetivo de determinar la responsabilidad penal fuera menor³⁷⁵.

La exención de la responsabilidad penal únicamente resulta aplicable cuando el contribuyente proporcione a la Administración tributaria toda la información necesaria para que ésta lleve a cabo la liquidación del Impuesto correspondiente sin necesidad de desarrollar ninguna actuación de investigación adicional y el contribuyente proceda al pago de la deuda tributaria correspondiente.

De esta forma, la Administración tributaria comprobará los datos declarados y determinará el importe de la deuda tributar a ingresar y el plazo otorgado para realizar el ingreso. Este aspecto resulta importante como ejemplo de que, para garantizar el funcionamiento correcto de un

³⁷⁴ SCHAUF, J. “Voluntary Disclosure of Tax Evasion Under German Law”, en *Cross-border investments with Germany – Tax, Legal and Accounting*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2014, págs. 582-583.

³⁷⁵ El artículo 78 del Código Penal alemán determina que el plazo de prescripción para la determinación de la responsabilidad penal es de 5 años en casos en que la pena de prisión máxima sea de un año a cinco años, lo que sucede en el caso del delito de evasión fiscal. El plazo de prescripción será de 10 años en aquellos supuestos en que la pena de prisión máxima sea mayor de 5 años pero menor de 10, lo que sucede en el caso del delito de evasión fiscal cualificado.

programa de cumplimiento voluntario y reducir las posibilidades de utilización interesada de los mismos por parte de los contribuyentes, resulta necesario que la Administración tributaria mantenga sus facultades de comprobación e investigación para controlar que la información con relevancia tributaria que se incluye en la declaración es completa y veraz, lo que sucede en el régimen de los recargos por declaración extemporánea y que se incluye en los programas de cumplimiento voluntario de Bélgica, Canadá y Estados Unidos que analizaremos en las siguientes páginas. Por este motivo consideramos que, si bien una previsión que excluya la comprobación e investigación de la declaración presentada puede favorecer la recaudación tributaria como objetivo a corto plazo de los programas de cumplimiento voluntario³⁷⁶, al mismo tiempo, puede suponer una merma de la consecución del objetivo último de este tipo de medidas que es la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

Por su parte, el pago es un elemento indispensable en la *Selbstanzeige*. Una vez presentada la declaración con toda la información corregida y completada, la Administración determinará el importe de la cuota tributaria a ingresar y de los intereses que resulten exigibles. A este respecto, serán aplicables los intereses por deficiencias fiscales y devoluciones de impuestos regulados en el artículo 233a del Código Fiscal alemán y los intereses por evasión fiscal del artículo 235 del citado Código. El interés por deficiencias fiscales y devoluciones de impuestos se devenga como consecuencia de deficiencias en las declaraciones presentadas del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre ganancias del capital, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto Comercial y su devengo se inicia transcurridos 15 meses desde la fecha de devengo del correspondiente impuesto. En el caso del interés por evasión fiscal, éste se exigirá en aquellos supuestos en los que se produzca dicho comportamiento y se devengará el día en que se entienda cometida la evasión. En ambos casos, el interés aplicable es del 6%, debiendo tenerse en cuenta que ambos intereses son compatibles según lo establecido en el artículo 235.4 del Código Fiscal alemán.

³⁷⁶ Como veremos, en el caso de la Disposición Adicional 13ª, el régimen de la Deuda Pública Especial se desarrolló mediante una renuncia a las facultades de comprobación e investigación debido al carácter confidencial de la suscripción de dichos valores. Este derecho a la confidencialidad del procedimiento únicamente se perdía en aquellos supuestos en los que se procedía a la amortización anticipada. También se renunció a las facultades de comprobación e investigación en el caso de la Declaración Tributaria Especial (Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012). En este supuesto, se renunciaba a la comprobación aislada de la Declaración Tributaria Especial, salvo que ésta fuera alegada por el propio contribuyente en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación en curso. Sin embargo, veremos que con el transcurso del tiempo, esta limitación en las facultades de comprobación e investigación ha sido interpretada de una forma más laxa por los tribunales.

Junto al carácter completo de la declaración, la voluntariedad se postula como un elemento determinante de la regularización. Para ello, se establecen una serie de circunstancias que implican la no concesión de la exención de la responsabilidad penal. Entre dichas causas se encuentran aquellos casos en los que antes de la presentación de la declaración el contribuyente o su representante hayan sido notificados del inicio de una inspección, un inspector se haya personado ante el obligado tributario con el objetivo de iniciar un procedimiento de inspección, se haya notificado el inicio de un procedimiento administrativo sancionador o un procedimiento penal, se haya personado un funcionario público para proceder al inicio de un procedimiento administrativo sancionador o un procedimiento penal, o se haya iniciado un procedimiento inspector respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido. Además de lo anterior, se configura también como causa de exclusión el hecho de que uno de los delitos cometidos haya sido total o parcialmente descubierto en el momento de la presentación de la declaración y el contribuyente haya sido informado de ello o deba esperar que se haya producido dicho descubrimiento atendiendo a las circunstancias concretas del caso. En este punto conviene tener presente que, en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las dos primeras causas de exclusión, la exclusión de la regularización no tiene alcance total sino que únicamente opera respecto del ámbito material y temporal objeto del procedimiento correspondiente.

Tal y como sucede en otros programas de cumplimiento voluntario que hemos analizado y analizaremos, el carácter voluntario de la declaración se configura como un elemento esencial de la *Selbstanzeige*. El legislador alemán apuesta por otorgar a los contribuyentes incumplidores la oportunidad de regularizar su situación tributaria, proporcionando a la Administración tributaria información sobre rentas previamente ocultadas. Es decir, observamos como el legislador adopta un enfoque responsivo, incentivando la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes previamente incumplidores y con el objetivo de mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

También se establecen unas causas de exclusión que no están directamente relacionadas con el carácter voluntario de la declaración y cuya aplicación puede evitarse mediante el pago de un recargo que puede ser del 10, 15 o 20%. En primer lugar, se establece como motivo de exclusión que las cantidades ocultadas excedan de 25.000 €. En segundo lugar, también estarán excluidas del ámbito de aplicación del programa los casos “particularmente serios” establecidos en el

artículo 370.3 del Código Fiscal alemán. Entre dichos casos se encuentran aquellos supuestos en los que el contribuyente haya ocultado deliberadamente hechos con trascendencia tributaria disminuyendo considerablemente el importe de la deuda tributaria o haya obtenido beneficios fiscales que no le correspondían; haya abusado de su autoridad como funcionario público del Estado o de la Unión Europea; haya solicitado la ayuda de un funcionario público del Estado o de la Unión Europea que hubiera cometido abuso de autoridad; haya ocultado de forma repetida hechos con trascendencia tributaria disminuyendo el importe de la deuda tributaria u obteniendo beneficios fiscales que no le correspondían, utilizando para ello documentos falsos o falsificados; o cuando haya formado parte de un grupo u organización creado con el propósito de cometer repetidamente un delito de evasión fiscal.

En estos supuestos, aunque inicialmente se excluye la exoneración de la responsabilidad penal según los apartados 3º y 4º del artículo 371 del Código Fiscal alemán, el artículo 398a del mencionado Código complementa dicha regulación e impone un requisito adicional para que la regularización surta efectos penales en los mencionados casos. De esta forma, los contribuyentes que se encuentren en esas situaciones deberán, además de ingresar la deuda tributaria correspondiente y los intereses de demora a que hemos hecho referencia anteriormente, ingresar un recargo del 10% en el caso de que la cuantía evadida no exceda los 100.000 €, del 15% cuando las cantidades evadidas no superen 1.000.000 € y, por último, del 20% cuando excedan dicha cantidad.

Finalmente, recuperando las consideraciones realizadas respecto de la diferencia existente entre el delito de evasión fiscal y la infracción tributaria de *reckless understatement of tax*, el procedimiento de regularización en uno u otro caso también presenta diferencias. Según lo establecido en el artículo 378.3 del Código Fiscal alemán, aquellos contribuyentes que hubieran cometido dicha infracción tributaria podrán regularizar su situación si presentan una declaración en la que corrijan una previa declaración incorrecta, complementen una previa declaración incompleta o presenten una declaración previamente omitida y, además, se pague la deuda tributaria que corresponda. En estos supuestos, la multa de hasta 50.000 € no será impuesta y se entenderá regularizada su situación tributaria.

3. La *déclaration libératoire unique* en Bélgica

En los últimos años, el legislador belga ha introducido diversas medidas que pueden calificarse como un programa de cumplimiento voluntario³⁷⁷. En el año 2003, la Ley de 31 de diciembre sobre la instauración de la declaración liberatoria única³⁷⁸ introdujo en el ordenamiento jurídico belga un programa de cumplimiento voluntario especial llamado *déclaration libératoire unique* (en adelante, *DLU*)³⁷⁹ mediante el que se otorgó a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes la posibilidad de que regularizasen las cantidades, capitales o valores mobiliarios situados en el extranjero³⁸⁰. Este procedimiento resultó aplicable desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2004 y para regularizar su situación tributaria los contribuyentes debían pagar una *contribution unique* del 9%, cuantía que se reducía al 6% en aquellos casos en los que las cantidades declaradas fueran destinadas a la realización de determinadas inversiones autorizadas recogidas en el artículo 2 del Real Decreto de 9 de enero de 2004³⁸¹.

Ante la brevedad del régimen anterior, mediante la introducción de la Ley-Programa de 25 de diciembre de 2005³⁸² se implementó un procedimiento de regularización de carácter permanente conocido como *DLU bis*. El ámbito subjetivo de aplicación del citado procedimiento estaba constituido por personas físicas que fueran contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y por las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Podían ser también objeto de regularización operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, rentas profesionales y otras rentas regularizadas (categoría que incluía aquellas rentas respecto de las que

³⁷⁷ VAN MOPPE, D. “L’historique de la régularisation fiscale”, en *Forum Financier-Revue Bancaire et financière*, nº 3, 2016.

Véase también MALHERBE, J (Ed.). *Tax Amnesties*, ob.cit., págs. 29-40.

³⁷⁸ Loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

³⁷⁹ A este respecto puede consultarse SILVESTRI, A.; SCHMITZ, A; MALHERBE, J. “L’amnistie fiscale (Italie, Allemagne, Belgique)”, en *Euredia*, nº 3, 2004, págs.483-498. También MALHERBE, J ; MOSSELMANS, N ; NEIRYNCK, O. “Déclaration libératoire unique : synthèse des règles applicables”, en *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, nº 2, 2004.

³⁸⁰ Para conocer con mayor precisión los conceptos tributarios susceptibles de regularización puede consultarse el artículo 2 de la Loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

³⁸¹ Arrêté royal du 9 janvier 2004 portant exécution des articles 2, § 1er, alinéa 7, 4, § 2, 6, § 3, alinéa 2, et 10 de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

³⁸² Capítulo VI de la *Loi-programme du 27 décembre 2005*.

el contribuyente no pudiera demostrar que correspondían a su actividad profesional)³⁸³. En el caso de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y las rentas profesionales, el contribuyente debía satisfacer la deuda tributaria que resultase de la aplicación de la normativa correspondiente, incrementada en el último caso por la contribución complementaria de crisis³⁸⁴ o por los recargos municipales que resultasen de aplicación. En el supuesto de que la regularización versase sobre otro tipo de rentas, se debía satisfacer únicamente la deuda tributaria correspondiente o la deuda tributaria más un recargo del 5% o del 10%, en función del período de tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la *DLU bis*.

Esta versión del régimen de regularización estuvo vigente hasta el año 2013, cuando fue objeto de determinadas modificaciones que se llevaron a cabo tras la aprobación de la Ley de 11 de julio de 2013 sobre la modificación del régimen de regularización fiscal y de implementación de una regularización social³⁸⁵. Esta nueva versión del procedimiento de regularización (*DLU ter*) supuso una ampliación del ámbito de aplicación subjetivo y objetivo del programa.

Por un lado, respecto del ámbito subjetivo de aplicación, se incluyó a sociedades civiles, asociaciones sin personalidad jurídica y restantes contribuyentes del Impuesto sobre Personas Jurídicas. Por otro lado, dentro del ámbito objetivo de aplicación se introdujo una distinción entre el régimen de regularización de rentas correspondientes a un período impositivo prescrito o no prescrito, permitiéndose así la exoneración de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito fiscal³⁸⁶. En el supuesto de las rentas relativas a períodos impositivos no prescritos, cuando el objeto de la regularización fuera rentas profesionales u operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido a lo establecido en la *DLU bis* se añadía un recargo del 15%. En el caso de que se tratase de otras rentas regularizadas también operaba un incremento en los recargos aplicables a la regularización. Así, el recargo del 10% resultó aplicable hasta la fecha de entrada en vigor de esta norma y, a partir del 15 de julio y hasta el 31 de diciembre, se aplicaba un recargo del 15%. Junto a lo anterior, en el caso de que las operaciones regularizadas fueran resultado de

³⁸³ En el artículo 121 de la *Loi-Programme du 27 décembre 2005* se definen los diferentes conceptos que pueden ser objeto de regularización.

³⁸⁴ Artículo 463 bis del *Code des Impôts sur les revenus 1992*.

³⁸⁵ *Loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale*.

³⁸⁶ Artículo 449 y 450 del *Code des Impôts sur les revenus 1992*, artículos 73 y 73 bis 73bis del *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* y artículos 206 y 206 bis del *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*.

una conducta de fraude fiscal grave y organizado, el recargo ascendía al 20% en todos los supuestos mencionados.

Finalmente, para obtener una exoneración de responsabilidad penal derivada de un delito fiscal cometido, el contribuyente debía satisfacer un recargo de un 35% sobre las cantidades regularizadas correspondientes a períodos impositivos respecto de los que hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria³⁸⁷. A este respecto, debemos apuntar que el artículo 121.8 de la Ley-Programa de 27 de diciembre de 2005 incluía dentro del objeto de la regularización cantidades relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto sobre Sucesiones y a los Derechos de inscripción. Sin embargo, debido a que los dos últimos impuestos son competencia exclusiva de las regiones, el Tribunal Constitucional declaró dichas previsiones contrarias a la Constitución belga y, como consecuencia, fueron declaradas nulas, aunque mantuvieron sus efectos sobre quienes hubieran presentado una declaración liberatoria por aplicación del principio de confianza legítima³⁸⁸.

En la actualidad, la Ley de 21 de julio de 2016 regula el régimen de regularización vigente conocido como *DLU quater*³⁸⁹. Mediante este programa pueden regularizar su situación los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas físicas o personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y asociaciones sin personalidad jurídica y los demás contribuyentes del Impuesto sobre Personas Jurídicas³⁹⁰. Del mismo modo que sucedía en las dos versiones anteriores, también pueden regularizar su situación los contribuyentes cuyo

³⁸⁷ La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas se encuentra regulado en el Capítulo IX bis del Título VII del *Code des Impôts sur les revenus 1992*. En el artículo 443 bis de la citada norma se establece que el plazo de prescripción en estos supuestos será de 5 años. Por su parte, en el artículo 92 del *Code Pénal* se determina que el plazo de prescripción de las penas impuestas por responsabilidad penal es, con carácter general, de 5 años. Sin embargo, este plazo de prescripción se amplía a 10 años en aquellos casos en los que la pena de prisión sea superior a 3 años y a 20 años en aquellos supuestos en los que la pena de prisión supere los 20 años.

³⁸⁸ PETIT, M; DE FOY, G. “La régularisation fiscale, sociale et pénale (DLU Quater) enfin sur les rails... mais à quel prix?”, en *Recueil Général de l’enregistrement et du notariat*, nº 7, 2017, págs. 314-316.

³⁸⁹ *Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale*.

³⁹⁰ Para más información, el *Service public fédéral Finances* ha publicado un documento en el que recoge un conjunto de preguntas frecuentes planteadas durante el período de vigencia de la Ley. Este documento puede consultarse en el siguiente enlace:

https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/faq_dlu_quater_fr.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

incumplimiento se refiera a operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, a la declaración de rentas profesionales y a otro tipo de rentas definidas anteriormente.

En cuanto a su ámbito objetivo, la *DLU quater* mantiene la distinción introducida con el programa de cumplimiento voluntario anterior y el régimen aplicable varía en función de si la declaración liberatoria incluye rentas correspondientes a períodos impositivos respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y períodos impositivos respecto de los cuales ya hubiera operado la prescripción. De esta forma, en el primer supuesto, para cualquiera de las categorías tributarias susceptibles de regularización, será de aplicación la normativa correspondiente y la deuda tributaria resultante será objeto de un recargo del 20%. Por su parte, cuando se regularicen rentas correspondientes a períodos impositivos prescritos derivados de la comisión de uno de los delitos del artículo 449 o 450 del *Códe des Impôts sur les revenus 1992*, de los artículos 73 y 73 bis del *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, de los artículos 206 y 206 bis del *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèques et de greffe*, el recargo aplicable será del 36%.

La declaración se debe presentar por correo postal en el *Point de contact-régularisations* mediante el modelo aprobado a tal efecto. Una vez recibida la declaración, el *Point de contact-régularisations* informará al contribuyente o su representante de la recepción de la misma y, además, determinará la deuda tributaria resultante del procedimiento de regularización. Enviada la citada carta, el contribuyente dispondrá de 15 días para llevar a cabo el ingreso de las mencionadas cantidades. Tras efectuar el ingreso, el citado organismo hará llegar al contribuyente un certificado de regularización.

Un aspecto a destacar del procedimiento de regularización es que, si bien los datos declarados no pueden ser utilizados como indicio para iniciar un procedimiento de comprobación de carácter fiscal o de intercambio de información, no se excluye la posibilidad de que dichos datos sean utilizados por la propia Administración tributaria para comprobar la declaración liberatoria³⁹¹. A este respecto, ya hemos comentado que consideramos indispensable que las Administraciones tributarias mantengan sus facultades de comprobación e investigación de las declaraciones presentadas en el seno de un programa de cumplimiento voluntario para garantizar

³⁹¹ Artículo 7 de la *Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale*.

el correcto funcionamiento de una medida de estas características. No debemos perder de vista que el objetivo a largo plazo de estas medidas es el estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, por tanto, parece un requisito fundamental que la regularización se realice de forma completa y veraz.

La regularización por medio de la *DLU quater* conlleva que no resulten exigibles los intereses de demora que pudieran corresponder, ni tampoco sean aplicables los recargos o sanciones tributarias, según lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de 21 de julio de 2016. Además de lo anterior, en función de lo establecido en el artículo 10 de la citada Ley, los contribuyentes que regularicen su situación tributaria serán exonerados de responsabilidad penal cuando las cantidades ahora declaradas tuvieran su origen en los siguientes delitos: delito fiscal, delito de falsificación documental, delito de insolvencia punible o delito de abuso de confianza. En estos supuestos, la exoneración de responsabilidad penal alcanzará a los coautores y a los cómplices que también hayan hecho uso del procedimiento de regularización. Sin embargo, en ningún supuesto se prevé la exoneración de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito de blanqueo de capitales.

Una vez expuesto lo anterior, debemos hacer referencia a que el régimen de la *DLU quater* no se encuentra regulado con carácter exclusivo en la mencionada Ley de 11 de julio de 2016. Tal y como señala la Disposición Final, artículo 18, para que el procedimiento de regularización se extienda a los impuestos regionales, es necesario que las autoridades federales concluyan un acuerdo de cooperación con las diferentes regiones. De este modo, durante el año 2017, las autoridades federales firmaron los correspondientes acuerdos con la Región Valonia, la Región de Bruselas-Capital y la Región Flamenca, en los que se regula el procedimiento de regularización aplicable a los impuestos regionales³⁹².

³⁹² Los acuerdos firmados con las diferentes regiones son los siguientes:

- Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'État fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne.
- Accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'État fédéral et la Région flamande.

Tras estos acuerdos de cooperación, el procedimiento de regularización para cada una de las regiones fue desarrollado mediante la publicación de la siguiente normativa:

- Décret flamand du 10 février 2017.
- Décret wallon du 1er juin 2017.
- Ordonnance bruxelloise du 13 juillet 2017.

A este respecto, debemos apuntar que las condiciones para la regularización son las mismas que las establecidas en el régimen federal, salvo en lo relativo al ámbito temporal de aplicación del programa de cumplimiento voluntario. Para

En cuanto al ámbito temporal de aplicación de la medida objeto de estudio, debemos hacer referencia a una peculiaridad derivada del reparto de competencias en materia tributaria entre el Estado federal y las regiones que consiste en que, a nivel federal, nos encontramos ante un programa de cumplimiento voluntario de carácter general, ya que prevé un régimen permanente de regularización. Sin embargo, en relación con las materias que son competencia de las regiones (Impuesto sobre Sucesiones y Derechos de inscripción) nos encontramos ante un programa de cumplimiento voluntario especial, complementario del mencionado anteriormente, cuya vigencia está prevista hasta el año 2020.

Respecto al régimen del programa de cumplimiento voluntario belga, el carácter de estímulo al cumplimiento espontáneo de la *DLU quater* se confirma por diversos motivos.

En primer lugar, el estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias viene dado por la no exigencia de los intereses de demora correspondientes, ni los recargos o sanciones tributarias aplicables cuando el contribuyente presenta una declaración completa y veraz mediante la que regulariza una situación previa de incumplimiento y procede al pago de la cuota tributaria correspondiente, incrementada en su caso con el recargo que resulte de aplicación. Junto a ello se prevé el mantenimiento de las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria, lo que incide en la necesidad de que se produzca un reconocimiento completo del incumplimiento y que éste sea subsanado mediante la presentación de una declaración que incluya información veraz al respecto y el ingreso de la cuota tributaria y de los recargos correspondientes. Como tendremos ocasión de comprobar, la voluntariedad en la declaración, entendida ésta como sinónimo de espontaneidad, la presentación de una declaración o autoliquidación que incluya información previamente ocultada y el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente constituyen los elementos clave que nos ayudarán a configurar nuestro concepto de programa de cumplimiento voluntario.

En segundo lugar, nos referiremos al progresivo incremento en la cuantía del porcentaje aplicable que se ha venido produciendo conforme se iban aprobado las modificaciones relativas al

conocer más sobre el reparto de competencias entre las autoridades federales y las regiones, así como del sistema de regularización establecido en la normativa regional puede consultarse: PETIT, M; DE FOY, G. “La régularisation fiscale, sociale et pénale (DLU Quater) enfin sur les rails... mais à quel prix?”, ob.cit., págs. 326-331.

régimen jurídico de las declaraciones liberatorias. De esta manera, mediante el análisis de las distintas medidas implementadas durante los últimos años en el ordenamiento jurídico belga se puede observar que, si bien se ha ido aumentando su ámbito subjetivo y su ámbito objetivo de aplicación, la cuantía de los recargos aplicables ha ido incrementándose. Además, dentro del régimen jurídico de la *DLU quater*, concretamente en el artículo 20 de la mencionada Ley se prevé un aumento en los porcentajes aplicables del 20 al 22% y del 36 al 37% para el año 2017 y en un punto para los años 2018, 2019 y 2020. Este incremento en los recargos aplicables está igualmente previsto en los acuerdos de cooperación firmados entre las autoridades federales y la Región Valonia, la Región de Bruselas-Capital y la Región Flamenca.

Sobre este aspecto concreto del régimen de regularización pueden realizarse diversas consideraciones. Por una parte, el incremento experimentado en el importe de los recargos puede valorarse como un endurecimiento del régimen de regularización y una posible respuesta a un recurso continuado en el tiempo de este tipo de medidas, buscando el legislador acentuar el carácter de estímulo al cumplimiento voluntario de este programa. Por otra parte, puede entenderse que en este supuesto nos encontramos, más que ante diversos programas de cumplimiento voluntario, ante diversas versiones de un programa de cumplimiento voluntario general que reciben un nombre diferente para identificar las modificaciones producidas. De esta forma, debido a la frecuencia con las que se producen tales modificaciones, puede entenderse que el objetivo último de este incremento no sea tanto estimular el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias sino obtener un aumento de la recaudación.

En nuestra opinión, los programas de cumplimiento voluntario generales se caracterizan por constituir una oportunidad permanente y ciertamente estable a la regularización. Por este motivo, el hecho de que perduren en el tiempo puede implicar que deban aprobarse modificaciones legislativas que perfeccionen el régimen, entre las que puede encontrarse la modificación del sistema de recargos. No obstante, el hecho de que estas actualizaciones se utilicen sistemáticamente para modificar el régimen de regularización puede llevar al equívoco de considerar que nos encontramos ante diversas medidas y el hecho de que una de las modificaciones recurrentes sea la cuantía de los recargos aplicables puede resultar contraproducente por poner el acento en la función recaudatoria de la medida y no en la función estimuladora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias como, por ejemplo, sí se refleja en el régimen de

declaraciones extemporáneas mediante la introducción de la reducción del importe de los recargos en determinados supuestos.

En tercer lugar, la voluntariedad se configura de nuevo como un elemento esencial en todas las versiones de la declaración liberatoria. En el caso de la *DLU quater*, el artículo 6 de la Ley de 21 de julio de 2016 determina que la regularización no producirá los efectos que le son propios si, antes de la presentación de la mencionada declaración, el contribuyente ha sido informado por escrito del inicio de actuaciones de investigación específicas por órganos judiciales, por la Administración tributaria o por los órganos de la Seguridad Social.

Tal y como hemos mencionado anteriormente, la voluntariedad constituye un elemento fundamental en la configuración de un programa de cumplimiento voluntario. Por una parte, porque es el carácter voluntario de la declaración el que explica que se produzca un ahorro en el volumen de recursos materiales y humanos destinados por las Administraciones tributarias a garantizar una correcta aplicación del sistema tributario mediante una gestión más eficaz del empleo de sus facultades de comprobación e investigación. Por otra parte, la espontaneidad en la conducta del contribuyente que abandona su comportamiento incumplidor es el factor que justifica la adopción por parte de las Administraciones tributarias de un enfoque responsivo. Este nuevo enfoque implica que la respuesta de las Administraciones tributarias se adecue al comportamiento de los contribuyentes, de conformidad con la normativa que resulte de aplicación.

En último lugar, a diferencia de lo que sucede en el régimen de las declaraciones extemporáneas, el acceso a la *DLU quater* se encuentra limitado a una única vez por cada contribuyente. Una previsión de estas características se recogió por primera vez en la *DLU bis* y en la *DLU ter* exclusivamente respecto de los contribuyentes del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora, a partir de la entrada en vigor de la Ley de 21 de julio de 2016, la declaración liberatoria solamente podrá ser presentada en una ocasión por un mismo contribuyente.

Como veremos, Bélgica no es la única jurisdicción que prevé una restricción en el acceso a su programa de cumplimiento voluntario. En nuestra opinión, introducir una limitación en el acceso a un programa de cumplimiento voluntario puede incidir en su carácter de estímulo al cumplimiento espontáneo y ayudar a la reafirmación de que uno de los objetivos últimos de estas medidas es el mantenimiento de un comportamiento cumplidor por parte de aquéllos que

regularizaron su situación tributaria. No obstante, una limitación excesiva del acceso al programa puede producir efectos negativos que resten eficacia a la medida. Por un lado, puede suponer una reducción de los ingresos tributarios a corto plazo y, por otro lado, puede dotar al sistema de una excesiva rigidez, algo que debe valorarse negativamente por poder derivar en la exclusión de su ámbito subjetivo de aplicación de contribuyentes cuyo incumplimiento se produce de forma inintencionada, por ejemplo mediando una actuación diligente o con base en una interpretación razonable de la norma. Por ello, creemos que debe buscarse una solución intermedia que analizaremos en el siguiente apartado al hilo de la comparación de este aspecto coincidente en el programa de cumplimiento voluntario belga y canadiense.

4. El *voluntary disclosures program* de Canadá

Desde el año 1991³⁹³, diferentes preceptos de la normativa tributaria canadiense facultan a la *Canada Revenue Agency* para reducir o eximir del pago de intereses de demora y renunciar a la imposición de sanciones cuando un contribuyente, previamente incumplidor, regulariza su situación tributaria³⁹⁴. Estos preceptos son la sub-sección 220 (3.1) del *Income Tax Act*, la sección 88 y 281.1 del *Excise Tax Act*, la sección 173 y 255.1 del *Excise Act*, la sección 30 y 55 del *Air Travellers Security Charge Act* y la sección 37 del *Softwood Lumber Products Export Charge Act*, produciendo efecto en sus respectivos ámbitos de aplicación.

Hasta el día 1 de marzo de 2018, el *voluntary disclosures program* se desarrollaba de forma global en la circular informativa (*IC00-IR5*)³⁹⁵. A partir de esta fecha, el sistema de regularización ha sido actualizado siguiendo las directrices del *Offshore Compliance Advisory Committee*, creado en abril de 2016, por la Ministra de Ingresos Nacionales con el mandato de proporcionar asesoramiento al Ministerio y a la *Canada Revenue Agency*³⁹⁶.

³⁹³ VV.AA. “Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape”, ob.cit., pág. 230.

³⁹⁴ MALHERBE, J (Ed.). *Tax Amnesties*, ob.cit., págs. 53-55.

³⁹⁵ El contenido completo de la Circular Informativa en vigor hasta el día 1 de marzo de 2018 puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic00-1r5/voluntary-disclosures-program.html> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

³⁹⁶ Offshore Advisory Committee. *Report on the voluntary disclosures program*, 2016. Disponible en <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/gncy/ocac-ccoe/rprt-eng.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Respecto del Impuesto sobre la Renta (*Income Tax*), esta facultad de la Administración tributaria canadiense se desarrolla mediante una circular informativa (*IC00-1R6 - Voluntary Disclosures Program*), disponible en la página web de dicha Administración³⁹⁷. Pueden presentar una solicitud para corregir su situación conforme a este procedimiento las personas físicas, empresarios, personas jurídicas, asociaciones o *trust*, y ésta debe incluir todos los períodos impositivos no prescritos en los que haya producido efectos el incumplimiento cuya regularización se pretenda.

A partir del 1 de marzo de 2018, cuando un contribuyente presenta una solicitud de regularización, el procedimiento puede seguir dos vías: la vía del *general program* y la vía del *limited program*. A este respecto, merece la pena destacar que en el seno del *voluntary disclosures program* (en adelante, *VDP*) la Administración tributaria canadiense no renuncia a sus facultades de comprobación e investigación. De hecho, se prevé expresamente que la Administración tributaria examine caso por caso para determinar si concurren los requisitos necesarios para considerar que se ha producido una declaración completa de la situación tributaria del contribuyente y, por tanto, cuál va a ser el procedimiento aplicable a la solicitud.

El *general program* resulta de aplicación cuando se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en el *Income Tax Act*, cuando se incumple el deber de declarar una determinada renta sujeta a tributación, cuando se deducen cantidades sobre las que no se tenía derecho a deducción, cuando se produce el incumplimiento respecto de la presentación de declaraciones informativas, etc. La aplicación de esta modalidad conlleva una reducción parcial de los intereses devengados, estando la renuncia de la Administración a exigir el correspondiente interés de demora limitada a los 10 períodos impositivos anteriores a la presentación de la solicitud. Con carácter general, los intereses de demora devengados respecto de los 3 períodos impositivos previos al momento en que se presentó la solicitud resultan plenamente exigibles. Sin embargo, respecto de los períodos impositivos precedentes a los 3 períodos impositivos previos a la presentación de la solicitud, resultará aplicable una reducción del 50% en los intereses de demora. Junto a lo anterior, no serán impuestas las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias

³⁹⁷ El contenido completo de la citada Circular Informativa está disponible en el siguiente enlace: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/ic00-1r6-voluntary-disclosures-program.html> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

cometidas en el mismo lapso temporal ni tampoco será remitido el tanto de culpa a la jurisdicción penal en relación con los 10 períodos impositivos precedentes a la presentación de la solicitud.

Por su parte, para que la solicitud sea tramitada conforme al *limited program* es necesario que concorra un elemento intencional en la conducta del contribuyente. Con carácter ejemplificativo, la *Canada Revenue Agency* determina que se tomarán en consideración factores tales como el importe de las cuantías adeudadas, el empleo de mecanismos de deslocalización de rentas, el número de años de incumplimiento, el grado de sofisticación de la conducta del contribuyente, etc. Las consecuencias de la aplicación de este mecanismo es que no habrá reducción alguna en la cuantía de los intereses devengados y no serán impuestas las sanciones por negligencia grave por infracciones cometidas. No obstante, sí serán impuestas las sanciones que pudieran corresponder por otros conceptos dentro del lapso temporal antes mencionado. Del mismo modo que sucedía en el *general program* no será remitido el tanto de culpa a la jurisdicción penal.

En el caso del Impuesto sobre Bienes y Servicios (*Goods and Service Tax*), del Impuesto sobre Ventas Armonizado (*Harmonized Sales Tax, HST*), del *Air Travellers Security Charge* y del *Softwood Lumber Products Export Charge* este desarrollo se recoge en el *GST/HST Memorandum 16-5*³⁹⁸. De esta forma, pueden presentar la solicitud de regularización aquellos contribuyentes de los mencionados impuestos que hayan incumplido con sus obligaciones tributarias.

Una vez que el contribuyente presenta su solicitud para proceder a la regularización, la Administración tributaria examinará caso por caso cada declaración para comprobar que concurren los requisitos para considerar completa la declaración y, después de eso, procederá a su clasificación en alguna de estas tres categorías: *wash transactions*³⁹⁹, *general program* y *limited program*.

³⁹⁸ El contenido completo del *GST/HST Memorandum 16-5* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/16-5/voluntary-disclosures-program.html> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

³⁹⁹ En sentido literal, la *CRA* define *wash transactions* como una transacción “*where a supplier has failed to charge and collect the GST/HST from a registrant entitled to a full input tax credit. A wash transaction may also occur within a closely related or associated group of persons where input tax credits are claimed by the wrong entity*”. La definición de lo que debe considerarse *wash transaction* puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/16-3/cancellation-waiver-penalties-interest.html#_Toc220722552 (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

En primer lugar, en el caso de que la solicitud sea clasificada como *wash transaction* y cumpla con los requisitos necesarios, será aplicable una reducción del 100% en los intereses devengados, así como de las sanciones cuya aplicación pudiera corresponder como consecuencia de las infracciones tributarias cometidas. A este respecto, y en cualquiera de las clasificaciones mencionadas posteriormente, resulta aplicable el límite mencionado anteriormente respecto del ejercicio de la facultad de la Administración para renunciar a la exigencia de intereses de demora y a la aplicación de las sanciones correspondientes a los 10 últimos períodos impositivos anteriores al período impositivo en que se presentó la solicitud.

En segundo lugar, en el supuesto de que se trate de situaciones de incumplimiento que deriven de un error razonable, del incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones informativas, entre otras, resultará de aplicación el *general program*. Como consecuencia, resultará de aplicación una reducción del 50% en los intereses devengados y no serán impuestas las sanciones correspondientes a infracciones tributarias cometidas.

En tercer lugar, cuando se pretenda la regularización de una conducta en la que concurra un elemento intencional como, por ejemplo, se trate de situaciones en las que se ha producido un incumplimiento deliberado o por negligencia grave, cuando se trate de actividades de economía sumergida, entre otras, será de aplicación el *limited program*. El resultado de este procedimiento puede resumirse en que no resultará de aplicación ninguna reducción en cuanto a los intereses devengados, únicamente se excluyen las sanciones que resultasen aplicables por negligencia grave.

Finalmente, respecto de las tres formas de tratamiento de la solicitud de regularización, del mismo modo que en el *VDP* relativo al Impuesto sobre la Renta, debemos poner de manifiesto que, una vez que la solicitud es aceptada por la *Canada Revenue Agency*, se excluye la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal respecto de los delitos que se hubieran descubierto como consecuencia de la declaración.

Una vez expuesto el régimen establecido para la regularización y las peculiaridades de cada procedimiento, hay una serie de aspectos procedimentales que son iguales en todos ellos y que consideramos especialmente interesantes con vistas de analizar elementos diferenciadores entre los programas de cumplimiento voluntario implementados en España y los implementados en otras

jurisdicciones fiscales y determinar cuáles son los elementos que consideramos esenciales de los programas de cumplimiento voluntario.

En primer término, debemos hacer referencia a los requisitos establecidos para considerar que el procedimiento de regularización es válido. En ambas circulares informativas se determina que es necesario que la solicitud sea voluntaria; completa; tenga por objeto una conducta cuyo descubrimiento hubiera derivado en la exigencia de intereses de demora y en la aplicación de sanciones; la información se refiera a períodos impositivos de, al menos, un año de antigüedad; y que se incluya el pago de las cantidades resultantes de su aplicación.

En las Circulares Informativas antes mencionadas la Administración tributaria explica en detalle cada una de las condiciones necesarias para considerar que una solicitud de regularización es válida y, por tanto, susceptible de beneficiarse de las condiciones del programa.

En cuanto al carácter voluntario de la declaración, se considera que la solicitud no será voluntaria cuando el contribuyente tuviera conocimiento de que se estaba llevando a cabo una comprobación o inspección con el objetivo de garantizar la aplicación del sistema tributario o de que se había iniciado una investigación penal, cuando éste hubiera recibido un requerimiento por parte de la Administración tributaria para solicitar la entrega de determinada documentación, cuando la Administración tributaria hubiera recibido información respecto de un potencial incumplimiento del citado contribuyente, cuando el propio contribuyente hubiera tenido contacto directo con un empleado de la Administración tributaria en relación con el incumplimiento de sus obligaciones, etc. Tampoco se considerará que se ha presentado la solicitud voluntariamente cuando estas actuaciones se hayan dirigido frente a socios del contribuyente o frente a alguna de las partes del fideicomiso cuando el contribuyente sea fideicomisario o fideicomitente.

Sin embargo, no todas las actuaciones de la Administración dirigidas a la efectiva aplicación del sistema tributario se considera que excluyen el carácter voluntario de la declaración. Por ejemplo, en el caso de que el contribuyente hubiera estado sujeto a una inspección cuyo objeto fuera el Impuesto sobre Bienes y Servicios o el Impuesto sobre Ventas Armonizado, este hecho no excluirá la regularización respecto de conceptos relativos al Impuesto sobre la Renta y viceversa. Es decir, se permite la regularización de un concepto tributario específico a pesar de

que se haya iniciado una actuación de comprobación respecto de otro concepto, siempre y cuando dichas actuaciones no alcancen a las situaciones que se pretenden regularizar.

Otro ejemplo de actuación de la Administración tributaria que no implica que la regularización sea considerada involuntaria es el hecho de que la Administración envíe una carta invitando al contribuyente a participar en la regularización. Esta circunstancia es especialmente relevante teniendo en cuenta que en España ha sido recientemente utilizada esta práctica, por ejemplo, tras la publicación de la conocida como lista *Falciani* o en el caso de la regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero del año 2014. Como tendremos ocasión de comprobar en el epígrafe I del capítulo tercero, el elemento de la voluntariedad en la declaración puede ser interpretado en sentido amplio o en sentido estricto. Si tomamos como referencia el concepto de “requerimiento previo” del régimen de recargos por declaración extemporánea, no parece que una carta enviada por la Administración tributaria con una intención informativa pueda suponer una actuación administrativa conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de una deuda tributaria. Sin embargo, también debemos plantearnos si el hecho de que el simple envío de la carta pueda conllevar la aplicación de las condiciones del *limited program* supone la confirmación de la importancia de que la regularización se produzca de manera voluntaria y, por tanto, supone una interpretación del término voluntario en sentido estricto.

La voluntariedad se perfila así como un elemento esencial del *VDP*, algo que consideramos que debería ser extrapolable a cualquier programa de cumplimiento voluntario. Como tendremos ocasión de analizar en profundidad en el capítulo tercero, la idea de que las Administraciones tributarias apliquen un enfoque responsivo se fundamenta en el hecho de que los contribuyentes adoptan una posición diferente frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por tanto, consideramos que la voluntariedad es el elemento diferenciador entre el comportamiento del contribuyente que incumplió con sus obligaciones tributarias pero procede a regularizar su situación de forma completa y el contribuyente que mantiene su comportamiento incumplidor a pesar de los esfuerzos de las Administraciones tributarias para lograr una mejora en el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En cuanto a la exigencia de que la declaración sea completa, veamos cuál es la información que debe contener la declaración para que ésta sea considerada válida por la *Canada Revenue*

Agency. En el caso del *VDP* relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el contribuyente deberá incluir información relativa a todos los períodos impositivos no prescritos en los que haya incidido el incumplimiento. Por su parte, en el caso del *VDP* relativo al Impuesto sobre Bienes y Servicios, el Impuesto sobre Ventas Armonizado y los restantes impuestos incluidos en su ámbito objetivo de aplicación debemos distinguir en función de las categorías antes mencionadas. En el caso de las *wash transactions* y del *general program* será necesario que la declaración incluya información sobre los cuatro períodos impositivos anteriores a la fecha de presentación de la misma, mientras que en el caso del *limited program* será necesario que la declaración incluya información relativa a todos los períodos impositivos no prescritos en los que haya incidido el incumplimiento.

Para determinar si la declaración debe considerarse completa, la Administración tributaria canadiense dispone de cierto margen de apreciación. Si bien existe un contenido que se califica como mínimo en los documentos de desarrollo de ambos procedimientos de regularización, la Administración se reserva el derecho a comprobar e investigar las declaraciones presentadas y a determinar, según las circunstancias del caso en concreto, si las exigencias sobre el contenido mínimo de una declaración completa deben ser modificadas.

De esta forma, una vez que se determina que la declaración puede considerarse completa, la Administración tributaria decidirá cuál es el procedimiento aplicable caso por caso. Es decir, la presentación de una declaración en el seno del procedimiento de regularización no supone la renuncia por parte de la Administración de sus facultades de comprobación e investigación. Este extremo, como hemos comentado anteriormente, es fundamental para garantizar que se cumple el objetivo último de una medida de estas características como es la mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo y, además, para evitar que los contribuyentes puedan participar en el programa haciendo un uso indebido del mismo.

En segundo término, haremos mención de determinados aspectos procedimentales del *VDP* que suponen un elemento diferenciador respecto del régimen de las declaraciones extemporáneas regulado en el artículo 27 de nuestra Ley General Tributaria.

Por un lado, en la norma canadiense se prevé la posibilidad de que en ambos sistemas se realice una solicitud preliminar en la que el contribuyente presenta a la *Canada Revenue Agency*

su situación tributaria de forma anónima. Con ello, se pretende que el contribuyente pueda conocer mejor el funcionamiento del sistema de regularización, entienda las consecuencias que conllevarían el mantenimiento de un comportamiento incumplidor, así como el resultado de aplicar las disposiciones relativas al programa de cumplimiento voluntario. Este planteamiento preliminar tiene carácter informal, no es vinculante para las partes y no supone la aceptación de la solicitud. Al realizarse de forma completamente anónima no puede ser utilizado por la Administración tributaria canadiense para comprobar, investigar, sancionar o remitir el asunto a la jurisdicción penal. De esta forma, para completar el proceso de regularización es necesario que se presente una solicitud firmada en la que se identifique al contribuyente y, en caso de recibir la asistencia de un asesor fiscal, sus datos deberán ser también incluidos.

A este respecto, consideramos que otorgar a los contribuyentes la oportunidad de aportar determinada información de forma anónima para conocer el funcionamiento y las consecuencias de la participación en un programa de cumplimiento voluntario constituye una medida enfocada a garantizar el principio de seguridad jurídica y, por ello, estimamos que puede contribuir a lograr una mayor eficacia del programa de que se trate.

Por otro lado, en principio, un mismo contribuyente sólo puede participar en el *VDP* una única vez, ya que se considera que la aplicación de una medida de estas características tiene como finalidad última que el contribuyente se mantenga en el cumplimiento. No obstante, se prevé la posibilidad de presentar una segunda solicitud siempre que el incumplimiento se deba a circunstancias que están fuera del control del contribuyente y se trate del incumplimiento de una obligación respecto de un concepto tributario diferente al que motivó la primera solicitud. Estas circunstancias se ejemplifican por la Administración tributaria de forma no taxativa⁴⁰⁰, considerando que concurre dicha circunstancia cuando se produce un desastre natural o provocado por humanos como una inundación o un incendio, cuando existen disturbios civiles o interrupción en la prestación de servicios como una huelga en los servicios postales, grave enfermedad o accidente y, también, enfermedades mentales o problemas emocionales como los ocasionados por la muerte de un familiar directo.

⁴⁰⁰ Las circunstancias que pueden justificar una segunda solicitud pueden consultarse en el siguiente enlace: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/about-canada-revenue-agency-cra/complaints-disputes/cancel-waive-penalties-interest/circumstances-that-may-warrant-relief.html> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Como hemos comprobado, Canadá no es la única jurisdicción fiscal que restringe el acceso a su programa de cumplimiento voluntario, también Bélgica recoge una limitación similar en el régimen de la *DLU quater*. En este sentido, debemos tener presente que la limitación en el acceso de la regularización belga puede considerarse menos efectiva debido a que su aplicación se produce solamente desde la entrada en vigor de la norma. De esta forma, se permite a aquellos contribuyentes que hicieron uso de la *DLU*, *DLU bis* y *DLU ter* beneficiarse ahora de las condiciones de esta última versión del programa. Sin embargo, nada se establece respecto de la posibilidad de atender a las circunstancias del caso concreto para permitir el acceso a aquellos cuyo incumplimiento se deba a circunstancias ajenas a su voluntad

En consecuencia, debemos valorar positivamente el hecho de que la restricción en el acceso al *VDP* canadiense sea matizada atendiendo a si el incumplimiento se debe a circunstancias que están fuera del control del contribuyente y siempre que se trate del incumplimiento de una obligación respecto de un concepto tributario diferente al que motivó la primera solicitud. A este respecto, entendemos que una restricción incondicionada en los términos de acceso al programa de cumplimiento voluntario puede viciar la consecución del objetivo último de una medida de estas características que es la obtención de una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

Por todo lo expuesto, debido al análisis de la *DLU quater* belga y del *VDP* canadiense, consideramos que podría resultar beneficioso para el propio régimen de las declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas que se limitase el número de veces en las que un mismo contribuyente puede regularizar su situación tributaria. No obstante, teniendo en cuenta los efectos negativos que pudieran derivar de una limitación excesiva del acceso al programa, consideramos que la solución debe buscarse atendiendo a la necesidad de garantizar la eficacia del programa de cumplimiento voluntario y a la necesidad de mantener y perseguir el objetivo último de este tipo de programas, esto es, la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

Por ello, entendemos que pueden aportarse tres soluciones. La primera consistiría en la introducción de un recargo adicional en caso de segunda o posteriores regularizaciones, siempre tomando en consideración las circunstancias concretas del caso planteado. La segunda solución posible basarse en el establecimiento de un período en el que se restrinja la posibilidad de participar

en un mismo programa de cumplimiento voluntario o en programas implementados de forma sucesiva. De esta forma, podría establecerse un plazo de 4 años, coincidente con el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias y/o exigir el pago de las deudas liquidadas, en el que se prohibiría el acceso a aquellos contribuyentes que hubieran regularizado su situación tributaria en el seno del correspondiente programa de cumplimiento voluntario. Por último, la tercera de las soluciones apuntadas radicaría en limitar una nueva regularización a aquellas situaciones en las que concurran determinadas circunstancias, entre las que, además de circunstancias similares a las establecidas en el *VDP* canadiense, debería incluirse aquellas actuaciones en las que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o se haya llevado a cabo una interpretación razonable de la norma en cuestión. A este respecto, debemos apuntar que esta última solución podría servir incluso como matiz a la segunda de las soluciones que planteamos.

III. PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO ESPECIALES

1. Programas de cumplimiento voluntario especiales en España

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

1.1.1. Régimen jurídico de la regularización

El día 16 de noviembre de 1977 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal⁴⁰¹, mediante la cual se introdujeron en nuestro ordenamiento jurídico medidas de diversa naturaleza⁴⁰². En el Título V de la misma, concretamente en los artículos 30 a 34, se regulaban dos medidas destinadas a la regularización

⁴⁰¹ La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal fue la primera Ley aprobada por las Cortes democráticas surgidas de las elecciones generales celebradas en el mes de junio del año 1977. Véase a este respecto MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (I) La regularización mediante declaraciones complementarias”, en *Actualidad Tributaria*, nº 48 bis, 1991, pág. 1066.

⁴⁰² De entre las modificaciones más relevantes producidas con la aprobación de la Ley 50/1977, interesa destacar que mediante esta norma se introdujo por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico un Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, una regulación del delito fiscal (modificando para ello el artículo 319 del Código Penal) y el deber de colaboración de Bancos y entidades de crédito en la gestión tributaria.

voluntaria de la situación fiscal: una de ellas dirigida a los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 30 de la Ley), y la otra, dirigida a las empresas sujetas al Impuesto sobre Sociedades y a las personas físicas sujetas al Impuesto Industrial-Cuota de Beneficios (artículo 31 de la Ley).

Mediante la aprobación de la Orden de 14 de enero de 1978, se produjo el desarrollo de las condiciones del ejercicio y los efectos de las medidas de regularización. Sin embargo, a pesar de que con la citada Orden se pretendieron aclarar las dudas interpretativas que había generado el texto de la Ley, dichas dudas no sólo no se resolvieron, sino que incluso se acrecentaron debido a las disparidades existentes entre el texto de la Ley 50/1977 y de la Orden, lo que se pondrá de manifiesto cuando se analice el contenido de ambas medidas.

Con el objetivo de resolver las dudas que la regularización había planteado se publicaron la Circular de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) de 2 de febrero de 1978, la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 6 de febrero de 1978 y la Circular de la Dirección General de lo Contencioso de 17 de febrero de 1978. Estas resoluciones intentaron unificar los criterios interpretativos en las actuaciones de la Inspección de los tributos, las abogacías del Estado y las oficinas liquidadoras del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales⁴⁰³.

Más tarde, se publicó la Orden de 27 de marzo de 1981⁴⁰⁴ mediante la que se regularon las condiciones para la comprobación de las regularizaciones llevadas a cabo al amparo de la Ley 50/1977. Sin embargo, esta Orden fue declarada nula por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 1982 por no seguir el procedimiento establecido y haber omitido el trámite de audiencia y el preceptivo Dictamen del Consejo de Estado⁴⁰⁵.

⁴⁰³ ÁLVAREZ MELCÓN, S. “La regularización voluntaria de la situación fiscal de las empresas en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal, y normas que la desarrollan”, en *Revista de economía y empresa*, nº 2, 1978, pág. 26.

⁴⁰⁴ Orden de 27 de marzo de 1981 sobre comprobación de las operaciones de regularización Ley 1/1979, de 19 de julio, y Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

⁴⁰⁵ ORTIZ CALZADILLA, R.S. “Regularización de balances: Leyes 50/1977 y 1/1979: problemática de su comprobación”, en *Crónica Tributaria*, nº 43, 1982, págs. 149-150.

Por ello, la Orden de 2 de septiembre de 1982⁴⁰⁶ reguló diversas normas aclaratorias en relación con la comprobación de dichas regularizaciones, si bien, suprimiendo y rectificando algunos preceptos que se incluían en la Orden de 1981. Finalmente, el día 27 de septiembre de 1982, la Subsecretaría de Hacienda dictó unas Instrucciones en desarrollo de la Orden sobre el alcance y las condiciones de la comprobación de las operaciones de regularización efectuadas al amparo de lo dispuesto en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

1.1.2. Fundamento y finalidad

Las medidas de regularización que se analizan se introdujeron en un momento histórico de transición política y jurídica⁴⁰⁷, en el que se pretendía iniciar una reforma profunda del sistema tributario⁴⁰⁸ y, para garantizar la eficacia de la misma, se consideró necesario ofrecer a los contribuyentes incumplidores la oportunidad de regularizar su situación tributaria y de integrarse en el nuevo sistema que se pretendía implantar⁴⁰⁹.

Según VILLANUEVA SEGURA, la regularización constituía “una medida preparatoria de una nueva etapa en las relaciones Fisco-contribuyente éticamente aconsejable, pues no parecía moral abrir un nuevo período tributario sin ofrecer la posibilidad de regularizar situaciones fiscales consecuencia de otros tiempos y otras leyes”⁴¹⁰. En sentido idéntico se pronunció PÉREZ DE AYALA, al considerar que “esta amnistía no es más que un medio, un incentivo, un estímulo para

⁴⁰⁶ Orden de 2 de septiembre de 1982 sobre comprobación de las operaciones de regularización Ley 1/1979, de 19 de julio, y Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

⁴⁰⁷En MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, Valencia: Tirant Tributario, Los impuestos, 2012, pág. 20.

⁴⁰⁸ LÓPEZ LÓPEZ, H; CAMPIONE, R. “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, en *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 3, septiembre 2012-febrero 2013, págs. 105-106.

⁴⁰⁹La OCDE ha insistido en la necesidad de los programas de cumplimiento voluntario se adopten en el marco de una estrategia de cumplimiento en general y que sean preferentemente considerados como una medida de transición que otorga a los contribuyentes no cumplidores la oportunidad de adecuar su comportamiento a la normativa vigente, debiendo ser concebidos como una “última oportunidad” antes de la adopción de nuevas medidas o del endurecimiento del régimen vigente. Véase a este respecto, OCDE. *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative analysis, guidance and policy advise*, ob.cit., pages 12-14. También puede consultarse: ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Notas sobre la posibilidad, conveniencia y forma de eventuales medidas de regularización tributaria*, ob.cit., págs. 13-15. Similares reflexiones realiza URINOV VOKHIDJON en “Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information”, ob.cit., págs. 173-174.

⁴¹⁰VILLANUEVA SEGURA, S. “Medidas urgentes de reforma fiscal. Aspectos fundamentales”, en *Crónica Tributaria*, nº 24, 1978, pág. 21.

conseguir lo que verdaderamente importa: la transparencia fiscal de las declaraciones y documentos contables de los contribuyentes”⁴¹¹. En definitiva, tal y como apuntó TEJERIZO LÓPEZ⁴¹², la finalidad de las citadas medidas era evitar que el futuro se encontrase hipotecado por el pasado.

Unido a lo anterior, tal y como puso de manifiesto MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, la regularización conllevó implícitamente el reconocimiento por parte de Hacienda de “su impotencia para alcanzar el conocimiento eficaz de todos sus defraudadores” y es por este motivo por el que “llega a una solución de compromiso con los contribuyentes. Una especie de transacción fiscal: no os pondré multas si me declaráis la realidad de vuestras bases imponibles”⁴¹³.

La regularización adoptó dos modalidades en función del sujeto que llevase a cabo la misma. En primer lugar, en el artículo 30 de la Ley 50/1977 se introdujo la posibilidad de que los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas pudieran regularizar voluntariamente su situación tributaria por las rentas percibidas en el año 1976 mediante la presentación de la oportuna declaración, siendo indispensable la regularización conjunta de la cuota del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y la de los impuestos a cuenta correspondientes⁴¹⁴, dentro del plazo para la regularización que se situó en el primer trimestre del año 1978.

⁴¹¹ PÉREZ DE AYALA, J.L. “Regularización voluntaria de la situación fiscal”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 135, 1978, págs. 706-707.

⁴¹² TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Comentario de la Ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal, en *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Volumen I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977, págs. 646-647

⁴¹³ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J. “Comentario General”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 134, 1978, pág. 315.

⁴¹⁴ Resulta necesario recordar aquí que tras la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario se creó el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y se llevó a cabo una sistematización de la Imposición Directa del Estado. Así, en el artículo 1 de la mencionada Ley se determinó que la imposición directa se haría efectiva por medio del Impuesto General sobre la Renta de las Personas físicas y del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades, en función de quien fuera el perceptor de dichas rentas, así como mediante Impuesto General sobre Sucesiones.

Respecto de los impuestos a cuenta, el artículo 2 establecía que eran impuestos a cuenta de los generales sobre la renta de las personas físicas o de las sociedades y demás entidades jurídicas, la Contribución territorial sobre la riqueza rústica y pecuaria, la Contribución territorial sobre la riqueza urbana, el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, el Impuesto sobre las rentas del capital y el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales. Estos impuestos gravaban la renta en origen, lo que suponía que el gravamen sobre la renta se producía en el momento en que las mismas se obtenían por el sujeto pasivo. De modo que, si los sujetos pasivos de dichos impuestos a cuenta lo eran también del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas o del IS, los impuestos a cuenta tenían el carácter de exacción previa y las cuotas de los impuestos parciales sobre las distintas clases de renta anteriormente satisfechos se deducirían de la cuota global correspondiente al conjunto de sus rentas. En el caso de que

Por su parte, mediante el artículo 31 de la citada Ley se permitió a las empresas sujetas al Impuesto sobre Sociedades y a las personas físicas sujetas al Impuesto Industrial-Cuota de Beneficios llevar a cabo una regularización parcial y limitada de balances, ya que solamente permitía determinadas operaciones de regularización, remitiéndose a efectos de establecer los límites de valoración y la justificación de la misma al artículo 13 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances, de 2 de julio de 1964⁴¹⁵. El efecto principal de dicha regularización, según el párrafo 4º del artículo 31 de la Ley, fue la exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración hasta la fecha del primer balance que se cerrase con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley (teniendo en cuenta que entró en vigor al día siguiente de su publicación, sus efectos se prolongaron hasta el primer balance que se cerró con posterioridad al día 17 de noviembre de 1977), siendo ésta la fecha límite para llevar a cabo la regularización. Si bien, las operaciones de regularización pudieron contabilizarse, según lo establecido en el apartado 3º segundo párrafo de la Orden, dentro del plazo comprendido entre el 17 de noviembre de 1977 y el 30 de junio de 1978.

Para concluir resulta interesante apuntar que a pesar de que se establecen dos técnicas distintas para facilitar⁴¹⁶ a los contribuyentes el cumplimiento de las nuevas normas tributarias, tal y como señaló LÓPEZ BERENGUER, “en el fondo (...), por caminos distintos se llega a un resultado similar: la amnistía para conductas fiscales irregulares de años anteriores, tanto en el caso de personas físicas como de las jurídicas”⁴¹⁷, siendo la diferencia principal entre ambas medidas los efectos que se producen respecto al año 1976, ya que las personas físicas que regularizasen su situación respecto del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas o de cualquiera de sus impuestos a cuenta, sí debieron ingresar las cuotas correspondientes para disfrutar de los efectos de la regularización. Sin embargo, una vez comprobada la declaración del

no fueran sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas o del IS dicha exacción tendría el carácter de definitiva.

⁴¹⁵ PONT MESTRES, M. “La regularización de balances en la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de Reforma Fiscal”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 15-16, 1977, pág. 673.

⁴¹⁶ En el caso de las empresas, la voluntad de la Administración de facilitar la regularización voluntaria quedó plasmada en el artículo 9 de la Orden de 14 de enero de 1978, ya que en dicho artículo se estableció la posibilidad de que las empresas dirigiesen una consulta a la Administración sobre todas las dudas que se les pudieran plantear, permitiéndose a las empresas que dichas consultas se realizasen con carácter reservado en función de lo establecido en la Orden de 2 de febrero de 1974 por la que se aprueba la Instrucción sobre Regularización de Balances.

⁴¹⁷ LÓPEZ BERENGUER, J. “Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/77, de 14 de noviembre”, en *Crónica tributaria*, nº 24, 1978, págs. 77-78.

Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas o de los impuestos a cuenta correspondiente al año 1976, si ésta era correcta se exoneraba de investigación o comprobación a las declaraciones correspondientes a ejercicios anteriores a 1976, efecto idéntico al que se producía respecto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto Industrial-Cuota de Beneficios cuando el balance regularizado, una vez comprobado, fuese veraz⁴¹⁸.

1.1.3. Artículo 30 Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal

1.1.3.1. Ámbito subjetivo

En cuanto al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, las disposiciones relativas a la regularización de las personas físicas establecían que podían regularizar voluntariamente su situación tributaria los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas mediante la presentación de la oportuna declaración dentro del primer trimestre del año 1978. Resulta pues necesario acudir a la normativa sobre el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas vigente en aquel momento, el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, para comprender quienes son los sujetos que podían beneficiarse de dicha regularización.

De este modo, en el artículo 7 de la citada normativa se establece que estarán sujetas a dicho Impuesto las personas físicas que tengan su domicilio o residencia habitual en el territorio nacional, así como los que sin tenerlo, obtengan ingresos en territorio español.

Por su parte, en lo referente a los distintos impuestos a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, debemos tener presente que, para conocer quiénes eran los sujetos pasivos de cada uno de los Impuestos a cuenta, habría que acudir a la normativa específica de cada uno de ellos. A los efectos que interesan en el presente estudio, teniendo en cuenta que es

⁴¹⁸ Así se estableció en la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 6 de febrero de 1978. A este respecto consúltese FERNÁNDEZ LÓPEZ, E. “Comentarios en torno a las normas sobre regularización voluntaria de la situación fiscal”, en *Crónica tributaria*, nº 24, 1978, pág. 115.

normativa ya derogada, los sujetos pasivos que se encontraban incluidos en el ámbito de la regularización objeto de estudio fueron los sujetos pasivos de los Impuestos a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, la Contribución territorial sobre la riqueza rústica y pecuaria, la Contribución territorial sobre la riqueza urbana, el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, el Impuesto sobre las rentas del capital y el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, siempre que fueran al mismo tiempo contribuyentes de los mismos, no siendo posible la regularización en aquellos casos en que el impuesto a cuenta fuera declarado e ingresado por un sustituto, ya que en estos casos a quien correspondería presentar la declaración de regularización sería al sustituto del contribuyente⁴¹⁹.

1.1.3.2. Ámbito objetivo

Según el artículo 30 de la Ley 50/1977, los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas podían regularizar voluntariamente su situación tributaria respecto de las rentas percibidas en el año 1976, si para ello presentaban la oportuna declaración dentro del primer trimestre del año 1978. Asimismo, el artículo 1 de la Orden de 14 de enero de 1978, en su apartado 4º, recuerda que cuando junto con la regularización del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de las rentas obtenidas durante el año 1976 se llevasen a cabo simultáneamente regularizaciones de los impuestos a cuenta, el sujeto pasivo de tales impuestos vendría obligado a presentar la correspondiente declaración y liquidación de dichos impuestos, así como a ingresar el importe que resultase de dicha regularización.

Aclarado esto, la normativa analizada tuvo por objeto promover que los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas corrigiesen cualquier error, omisión o deficiencia que se hubiera producido en la declaración original mediante la presentación de una declaración complementaria completa, exacta y veraz del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas o de sus impuestos a cuenta⁴²⁰. Debido a la conexión existente entre la correcta declaración del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y de la correcta declaración de los impuestos a cuenta respecto de los cuales el sujeto pasivo del Impuesto General

⁴¹⁹LÓPEZ BERENGUER, J. “Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/77, de 14 de noviembre”, ob.cit., págs. 84-85.

⁴²⁰Ibidem, págs. 80-81.

sobre la Renta fuera también contribuyente, en determinadas circunstancias y con carácter previo las declaraciones complementarias relativas a los citados impuestos a cuenta devengados durante el año 1976, resultaban imprescindibles para garantizar la exactitud y veracidad de la declaración complementaria relativa al Impuesto General sobre la Renta correspondiente al año 1976.

Del mismo modo, dicha normativa también iba orientada a aquellos sujetos pasivos cuya omisión hubiera sido total, es decir, que no hubieran presentado la declaración originaria correspondiente al año 1976 tanto respecto al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas como respecto de cualquiera de los impuestos a cuenta del mismo, siendo necesario por tanto la regularización por ambos conceptos.

1.1.3.3. Requisitos formales

En el apartado tercero del artículo 1º de la Orden de 14 de enero de 1978 se establecía que las declaraciones que se presentasen con la finalidad de llevar a cabo la regularización voluntaria regulada en el artículo 30 de la Ley 50/1977 se ajustarían al modelo que aprobase la DGT. Al mismo tiempo se puntualizaba que la presentación de dicha declaración, así como su liquidación e ingreso se realizaría atendiendo a las normas ordinarias del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

El modelo de declaración se aprobó por la DGT mediante la Resolución de 17 de enero de 1978, siendo el mismo, tal y como señala LÓPEZ BERENGUER⁴²¹, prácticamente idéntico al modelo normal de declaración relativo al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a la forma de presentación, liquidación e ingreso, la novedad se produjo en el pago de las cuotas resultantes, ya que mediante la aprobación del Real Decreto 171/1978, de 27 de enero, se introdujo la posibilidad de que los sujetos pasivos que se acogieran a tal regularización pudieran, mediante previa solicitud, optar por el ingreso de las deudas tributarias resultantes de la

⁴²¹Ibidem, pág. 80.

misma de manera fraccionada. La concesión de este beneficio se producía de manera automática una vez que habían optado por el fraccionamiento, sin necesidad de garantía o aval⁴²².

Las condiciones del fraccionamiento, cuando la regularización afectase a varios impuestos, se aplicarían a cada uno de ellos y consistían en la realización de cuatro pagos iguales, realizándose el primer ingreso en el momento de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación y los tres restantes durante los 15 primeros días del último mes correspondiente a los tres trimestres naturales siguientes a aquel en que se realizó el primer ingreso. Especialmente interesante resulta el hecho de que, en virtud de lo establecido en el artículo 5 del citado Real Decreto, dicho fraccionamiento en el pago no determinaba, en ningún caso, la imposición de los intereses de demora regulados en el artículo 59 del Reglamento General de Recaudación en el que se establecía, con carácter general, la liquidación de intereses de demora en caso de aplazamiento. A nuestro modo de ver, este régimen especial establecido para el ingreso de las cantidades resultantes de la regularización evidencia el interés del Ministerio de Hacienda en facilitar e incentivar la regularización.

De esta manera, como hemos adelantado, en este régimen de regularización se vuelve a considerar el ingreso de la deuda tributaria resultante como un elemento indispensable para el perfeccionamiento de la regularización. Sin embargo, ello no fue obstáculo para que se previera la posibilidad de solicitar un fraccionamiento de la deuda, sin necesidad de aportar garantía o aval.

Posiblemente, exigir el ingreso de la cuota tributaria correspondiente deba reputarse como una exigencia fundamental para garantizar el sometimiento de los contribuyentes al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con su capacidad económica. Pero, al mismo tiempo, consideramos que la posibilidad de que el contribuyente pueda llegar a un acuerdo con la Administración tributaria para proceder al aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, como sucedía en el régimen de declaraciones complementarias de la Disposición Adicional 14^a, en el régimen americano 2014 *Offshore Voluntary Disclosure* y como sucede en el régimen de declaraciones extemporáneas regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, supone un aspecto positivo que permite el acceso al programa a aquellos contribuyente que, aunque

⁴²²Artículos 1 y 4 del Real Decreto 171/1978, de 27 de enero, por el que se establecen condiciones especiales de pago de las deudas tributarias derivadas de la regularización voluntaria

desean regularizar su situación tributaria, no disponen de la liquidez suficiente para hacer frente al ingreso de la deuda tributaria correspondiente.

1.1.3.4. Efectos de la regularización

En lo referente a los efectos que produjo la regularización establecida en el artículo 30 de la Ley 50/1977 resulta interesante distinguir entre los efectos relativos a ejercicios anteriores a 1976 y los efectos relativos al propio ejercicio correspondiente al año 1976.

Respecto de los ejercicios anteriores a 1976, en el artículo 33 se estableció que la información descubierta mediante las declaraciones regularizadas y que pusieran de manifiesto nuevas fuentes de ingreso (en la terminología de la Orden de 14 de enero de 1978) no podía ser utilizada por la Administración tributaria para modificar bases imponibles del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de los ejercicios finalizados antes del 1 de enero de 1976. En la Orden de 14 de enero de 1978 se concretó que se consideraban nuevas fuentes de ingreso: “los rendimientos que no hubieren sido declarados con anterioridad al ejercicio de 1976 y se pongan de manifiesto en la declaración correspondiente a dicho ejercicio, bien tenga ésta carácter de originaria o de regularización. Asimismo tendrán dicha consideración aquellas fuentes de ingreso puestas de manifiesto, tanto en las declaraciones originarias como en las de regularización, aun cuando no hayan producido rendimiento en 1976”⁴²³.

Analicemos el alcance de este precepto, ya que mediante el mismo se determinó que la información incluida en la declaración del año 1976, fuera ésta originaria o regularizada, correspondiente a rendimientos que no hubieran sido declarados con anterioridad y, por tanto, respecto de los cuales no se había tributado atendiendo al principio de capacidad económica, no podría ser utilizada por la Administración para comprobar e investigar ejercicios anteriores al 1 de enero de 1976. De este modo, se introdujo de forma encubierta una exoneración⁴²⁴ de las cuotas tributarias correspondientes a ejercicios anteriores al año 1976, motivo por el cual señalábamos

⁴²³ Artículo Primero, apartado 1 b) de la Orden de 14 de enero de 1978.

⁴²⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, ob.cit., págs.17-18.

anteriormente que los efectos de la regularización de las personas físicas y jurídicas no resultaban tan dispares una vez analizado su contenido⁴²⁵.

Respecto del ejercicio 1976, la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas suponía la obligación de ingresar las cuotas derivadas de las declaraciones originarias o regularizadas sobre el citado Impuesto o de sus impuestos a cuenta, presentadas al amparo de la Ley 50/1977. Si bien, las cuotas resultantes de dicha declaración no serían objeto de sanción, ni de intereses de demora⁴²⁶, ni de recargo alguno, como tampoco lo serían las cuotas resultantes de las declaraciones presentadas respecto de los ingresos a cuenta sobre el Impuesto General de la Renta de las Personas Físicas correspondientes.

La veracidad de la declaración o declaraciones regularizadas constituyó un requisito indispensable para que las mismas produjeran los efectos previstos en la Ley y su desarrollo reglamentario⁴²⁷. En el artículo 32 de la Ley 50/1977 así se establecía, al disponer que para que la regularización produjera sus efectos en lo relativo a la anulación de los antecedentes que pudiera tener el sujeto pasivo a efectos de la reincidencia prevista en el artículo 81 de la Ley General Tributaria de 1963, así como respecto de la no imposición de las sanciones que pudieran resultar procedentes por los ejercicios no prescritos pendientes de liquidación definitiva en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y en sus impuestos a cuenta en el momento de la entrada en vigor de dicha Ley, era necesario que la declaración presentada respecto del año 1976 fuese veraz.

A pesar de que el requisito de la veracidad no se establece expresamente para la aplicación de los efectos relativos a la regularización, se entiende que la veracidad era también requisito indispensable y de la misma manera se entendió respecto de la consideración de los rendimientos procedentes de nuevas fuentes a los efectos de la comprobación e investigación de ejercicios finalizados antes del 1 de enero de 1976. Así fue interpretado por la Dirección General de Inspección Tributaria en su Circular de 6 de febrero de 1978, en la que estableció que no serían

⁴²⁵ En SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España. La “declaración tributaria especial” del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*. Navarra: Aranzadi, 2014, págs. 17-18.

⁴²⁶ Resulta llamativo que la exclusión de los intereses de demora no se desprendiera del texto de la Ley 50/1977, resultando la exclusión de los intereses de demora del desarrollo reglamentario de la misma efectuado con la aprobación de la Orden de 14 de enero de 1978.

⁴²⁷ LÓPEZ BERENGUER, J. “Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/77, de 14 de noviembre”, ob.cit., pág. 87.

objeto de investigación o comprobación inspectora las declaraciones por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, o por impuestos a cuenta, correspondientes a ejercicios anteriores a 1976, cuando la de dicho año, originaria o de regularización, una vez comprobada resultase veraz. Es decir, no sólo se requería que se proporcionase información previamente ocultada sobre el comportamiento previamente incumplidor, sino que también se exigía que esa información fuera completa y veraz.

Para concluir, conviene apuntar que en el apartado segundo del artículo primero de la Orden del 14 de enero de 1978 se establecía que los efectos previstos respecto de ejercicios anteriores a 1976 no resultaban de aplicación a las cuotas liquidadas y pendientes de ingreso en la fecha de entrada en vigor de la Ley (17 de noviembre de 1977), así como tampoco para las cuotas pendientes de liquidación en virtud de declaración del contribuyente o de actuaciones realizadas con anterioridad a la indicada fecha, ni a las cuotas pendientes de liquidación por razón de estimaciones objetivas correspondientes a 1976 o ejercicios anteriores, debiendo haberse ingresado dichas cuotas según lo establecido en la normativa general aplicable⁴²⁸.

1.1.4. Artículo 31 de la Ley 50/1977

1.1.4.1. Ámbito subjetivo

En función de lo establecido por el artículo 31 de la Ley 50/1977 podían regularizar su situación tributaria “las empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial Cuota de Beneficios” que se regulaban en el Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

En el artículo 4 del citado Decreto se establecía que constituía el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades la existencia de rentas o beneficios netos obtenidos, durante el período

⁴²⁸ FERNÁNDEZ LÓPEZ, E. “Comentarios en torno a las normas sobre regularización voluntaria de la situación fiscal”, ob.cit., pág. 115.

de la imposición por entidades enumeradas como sujetos pasivos⁴²⁹, bien sean residentes en España, cualquiera que sea el lugar en el que desarrollen su actividad, bien residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio nacional mediante establecimiento permanente u obtengan rentas en dicho territorio.

En cuanto al Impuesto Industrial en su modalidad de Cuota de Beneficios, en el artículo 22 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, se establecía que el hecho imponible⁴³⁰ se originaba mediante el ejercicio por personas físicas de cualquier actividad sujeta a gravamen en la Cuota de licencia y cuya finalidad consista en la obtención de beneficios.

1.1.4.2. Ámbito objetivo

En el caso de las empresas, mediante el artículo 31 de la Ley 50/1977 se introdujo la posibilidad de que las mismas llevasen a cabo una regularización parcial de sus balances para adecuar sus declaraciones posteriores y sus documentos contables existentes a la realidad. Decimos que la regularización de balances fue parcial, ya que mediante este precepto no se introdujo una normativa de regularización de balances “tradicional”⁴³¹, es decir, que permitiera

⁴²⁹ Según el artículo 9 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre “serán sujetos pasivos en este Impuesto:

- a. Las Sociedades civiles y mercantiles, cualquiera que sea su forma y objeto social, incluso las Cooperativas.
- b. Las Asociaciones que tengan por fin la obtención de lucro.
- c. Las Mutuas de Seguros.
- d. Las Corporaciones administrativas y demás Entidades de Derecho Público por razón de sus explotaciones Industriales, comerciales o mineras.
- e. Las Cajas de Ahorro.
- f. Las Comunidades de bienes que exploten algún negocio gravado por la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial”.

⁴³⁰ La descripción del hecho imponible se establecía en los artículos 4 a 6 del Decreto 3313/ 1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales

⁴³¹ Así lo expuso, PÉREZ DE AYALA, J.L. en “Regularización voluntaria de la situación fiscal”, ob.cit., págs. 707-709, cuando concluyó que la nueva regularización tenía una motivación diferente a las regularizaciones de balances tradicionales ya que su propósito principal era conseguir la transparencia fiscal de las declaraciones y documentos contables de los contribuyentes y no tanto paliar los efectos de la inflación. Este hecho explica que la regularización de las empresas fuera considerada por el autor como una regularización parcial ya que iba encaminada a la práctica de determinadas operaciones de regularización (regularización de balances) excluyéndose la posibilidad de revaluar contablemente los valores de activo.

tanto la regularización de balances como la revalorización de activos, sino que solamente se permitía la regularización de balances⁴³².

Las operaciones de regularización que debían llevarse a cabo fueron distribuidas en tres grupos⁴³³. La primera de ellas consistía en el lucimiento en contabilidad de los bienes y derechos representativos de activos reales, tanto de carácter fijo como circulante, así como las obligaciones para terceros, siendo el requisito para su regularización que no constasen en la contabilidad debiendo haber figurado. La segunda de las operaciones de regularización trataba de la incorporación en la contabilidad de la parte del coste de bienes de activo real que fue ocultada en el momento de su adquisición. Por último, la tercera de las operaciones fue la eliminación de las cuentas de activo que figurasen en la contabilidad como consecuencia de irregularidades contables y que careciesen de contenido real, así como las cuentas de pasivo ficticio que correspondían a deudas inexistentes.

Los bienes, derechos y obligaciones ocultos debían existir efectivamente a 17 de noviembre de 1977 (fecha de entrada en vigor de la Ley) y las operaciones de regularización debían contabilizarse en cualquier fecha dentro del período del 17 de noviembre de 1977 hasta el 30 de junio de 1978, a elección de la empresa⁴³⁴. Si bien las operaciones podían contabilizarse en cualquier momento dentro de ese marco temporal, dicha contabilización surtiría todos sus efectos en el primer balance que se cerrase con posterioridad a la fecha de entrada en vigor. En estos supuestos, con carácter general, cuando el ejercicio económico de la sociedad coincidiese con el año natural, el primer balance cerrado fue el del día 31 de diciembre de 1977⁴³⁵.

En cuanto a la prueba de su existencia, en función de lo establecido en el artículo 5 de la Orden de 14 de enero de 1978, la misma se probaría “por cualquiera de los medios admitidos en

⁴³² PONT MESTRES, M. “La regularización de balances en la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de Reforma Fiscal”, ob.cit., pág. 671

⁴³³ LÓPEZ BERENGUER en “Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/77, de 14 de noviembre”, ob.cit., págs. 90-95, distinguía cinco categorías que se deducen del contenido del precepto. Así estableció que eran susceptibles de regularizar los activos ocultos, los activos contabilizados pero infravalorados, los activos contabilizados que carecían de contenido real, los pasivos ocultos y los pasivos ficticios.

⁴³⁴ PÉREZ DE AYALA, J.L. “Regularización voluntaria de la situación fiscal”, ob.cit., pág. 720.

⁴³⁵ LÓPEZ BERENGUER. J. “Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/77, de 14 de noviembre”, ob.cit., págs. 96-97.

derecho o por cualquier otra forma de justificación”⁴³⁶. Por su parte, respecto de la eliminación de activos y pasivos ficticios, se establecía como requisito para su regularización que se justificase la carencia de contenido real (en el caso de los activos) o se probase el carácter ficticio (en el caso de los pasivos)⁴³⁷.

Un aspecto esencial de la regularización fue la valoración de tales bienes, derechos y obligaciones incorporados o eliminados de la contabilidad. Según el artículo 4º de la Orden de 14 de enero de 1978, los bienes, derechos y obligaciones que se incorporarán por su precio de adquisición o por su importe correspondiente, aplicándose las normas y límites que se establecían en los artículos 7, 8 y 9 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances de 2 de julio de 1964, así como los coeficientes máximos establecidos en el artículo 10 del mismo texto legal, en su versión dada por el artículo 6 del Decreto 3431/1973, de 21 de diciembre. A efectos de la determinación de las normas de valoración, los bienes y derechos se organizaban en tres categorías según lo dispuesto en el artículo 6 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances del año 1964: créditos, débitos, participaciones en sociedades o valores inmobiliarios, en moneda extranjera (artículo 7); valores mobiliarios de renta variable en moneda nacional (artículo 8); e inmovilizaciones (artículo 9).

Como medida de cierre, en el segundo párrafo del artículo 4º, se establecía que cuando los bienes, derechos y obligaciones regularizados no se encontrasen en cualquiera de las categorías mencionadas anteriormente, debían ser valorados por su precio de adquisición o cuando se tratase de créditos, débitos y efectos, por su expresión nominal.

Por último, resulta interesante traer a colación que, en función de lo establecido en el artículo 31 de la Ley 50/1977, los bienes y derechos regularizados no debían mantenerse necesariamente durante el período de regularización, de manera que podían ser enajenados en cualquier momento,

⁴³⁶ Respecto de la existencia de moneda nacional, en el párrafo segundo del artículo 5 de la Orden se estableció que se entenderá justificada mediante certificación de su depósito o mediante la existencia de cuenta compensada que lo acredite, expedida por la Entidad de crédito o de ahorro correspondiente. Otra peculiaridad se establecía respecto de las cuentas de caja y de mercaderías, ya que éstas se probarían mediante inventario notarial o cualquier otro documento mercantil que acreditase su producción, adquisición, transporte o seguro. En el caso de los inmuebles conviene recordar que resultaba de aplicación el régimen general, si bien se condicionaba su regularización a la posterior formalización del correspondiente documento público durante el año 1978.

⁴³⁷ÁLVAREZ MELCÓN, S. “La regularización voluntaria de la situación fiscal de las empresas en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal, y normas que la desarrollan”, ob.cit., pág. 30.

sin que a los efectos del Impuesto sobre Sociedades o Industrial-Cuota de Beneficios, se estimase más incremento de valor que el que resultase de la diferencia entre el importe regularizado y el precio de su enajenación, es decir, que las ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación sí se sometieron a gravamen por el importe que resultó de la diferencia entre el importe del bien o derecho regularizado y el de su enajenación⁴³⁸.

1.1.4.3. Requisitos formales

Los requisitos formales de la regularización se recogieron en la Orden 14 de enero de 1978 y fueron, con carácter general, dos: por un lado, la comunicación de la voluntad de acogerse a la regularización al Delegado de Hacienda de la provincia correspondiente al domicilio fiscal en el plazo de 3 meses desde la publicación de la citada Orden y, por otro lado, el reflejo contable de la regularización mediante el empleo de una cuenta denominada “Cuenta de Regularización Ley 50/1977, de 14 de noviembre”, en la que se debía recoger el resultado de la misma.

En cuanto a la obligación de comunicar al Delegado de Hacienda de la provincia correspondiente al domicilio fiscal, la voluntad de acogerse a la regularización conviene añadir dos puntualizaciones. La primera de ellas es que, tal y como afirmaba LÓPEZ BERENGUER⁴³⁹, no era una comunicación con efecto vinculante sino indicativo, de manera que una vez enviada la comunicación la empresa pudo desistir de la regularización. La segunda de las consideraciones tiene que ver con los efectos que derivaban de esta obligación de comunicar la voluntad de regularizar y es que, durante el plazo que se disponía para realizarse la comunicación, no se pudieron realizar actuaciones inspectoras que conllevasen el levantamiento de actas previas o definitivas, en relación con la comprobación e investigación de todos los impuestos directos e indirectos que afectasen a las Empresas, tanto como contribuyentes como sustitutos, según se establecía en el párrafo 2º del artículo 8 de la Orden. Pero no sólo eso, sino que esta limitación en el plazo de las actuaciones inspectoras se vio ampliada en el caso de que las empresas llevasen efectivamente a cabo la regularización hasta el 30 de junio de 1978 (fecha límite para el reflejo contable de la regularización).

⁴³⁸Ibidem, págs. 27-28.

⁴³⁹LÓPEZ BERENGUER. J. “Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/77, de 14 de noviembre”, ob.cit., págs. 95-96.

Por otra parte, el artículo 7 de la Orden disponía que la contrapartida de la regularización debía consistir en su reflejo contable mediante el empleo de la denominada “Cuenta de Regularización” y que debía aparecer suficientemente detallada en los libros de contabilidad de la empresa con la finalidad de permitir su comprobación. Esta “Cuenta de Regularización” podía figurar en el balance tanto en el Pasivo como en el Activo, atendiendo a si la cuantía de las incorporaciones era mayor o menor que la de las eliminaciones.

De este modo, si el saldo de dicha cuenta resultaba deudor, según lo establecido en el artículo 7 de la citada Orden y una vez comprobado por la Inspección, podía integrarse en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio en el que se realizase la comprobación, bien amortizarse en los 5 años siguientes, o bien podía ser compensado con los saldos acreedores subsistentes de otras regularizaciones legales.

En el caso de que el saldo de la cuenta resultase acreedor, también en función de lo establecido en el artículo 7 de la Orden, dicho saldo permanecería indisponible, aplicándosele las limitaciones y prohibiciones del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances del año 1964⁴⁴⁰ hasta la fecha en que el Ministro de Hacienda autorizase la capitalización o indicase el destino de la misma.

Las condiciones para la capitalización de la “Cuenta de Regularización” se desarrollaron mediante la Orden de 21 de marzo de 1979. En dicha Orden se establecía que la “Cuenta de Regularización” tendría la consideración fiscal de fondo de reserva y que su capitalización podía llevarse a cabo, tanto de una vez como en varias veces, dentro del plazo comprendido desde el día

⁴⁴⁰ Las limitaciones y prohibiciones establecidas en el artículo 12 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances del año 1964 eran las siguientes:

- a) El saldo de la cuenta no podía integrarse en el capital ni distribuirse de ninguna forma.
- b) Dicho saldo debería de permanecer contabilizado de modo expreso hasta la disolución o extinción de la sociedad.
En caso contrario, dicho saldo sería sometido a tributación en el ejercicio en que se aplicase.
- c) Se consideraba que no se cumplía con lo anterior tanto si la sociedad reducía su capital con devolución a los socios, como si no reduciendo su capital abonase a los socios cantidades o bienes que hubieran de figurar en sus cuentas de activo por plazo superior a 12 meses.
- d) Tampoco podía destinarse dicho saldo a cubrir pérdida o quebranto alguno que no correspondiera a los propios elementos regularizados, ya que en tal caso la aplicación era obligatoria.

en que dicho saldo hubiera sido comprobado y aceptado por Inspección hasta la fecha límite del 31 de diciembre de 1982.

Los requisitos para la capitalización fueron los siguientes: en primer lugar, debía producirse la comprobación previa de la Cuenta por la Inspección de Hacienda, antes del 31 de diciembre de 1980, considerándose aceptadas las operaciones de regularización que no se hubieran comprobado en dicha fecha (en ningún caso se entenderán comprobadas o aceptadas por la Administración dichas operaciones de regularización si las Empresas interesadas manifestaban su disconformidad con el informe emitido por el Inspector actuario); en segundo lugar, no podía capitalizarse el saldo de la Cuenta si en el Activo del balance de la empresa figuraban pérdidas acumuladas que excedieran del importe de las reservas que aparecían en el Pasivo, mientras dicho exceso no fuera eliminado con cargo a la Cuenta; en tercer lugar, las Sociedades Anónimas podían dotar la reserva legal establecida en el artículo 106 de la Ley de 17 de julio de 1951, siguiendo determinadas condiciones; y por último, las Empresas individuales, una vez que la Cuenta hubiera sido comprobada por la Inspección de Hacienda, podían traspasarla, sin más trámite, a la de capital.

Junto a lo anterior, en el artículo 3º se establecía una serie de limitaciones como por ejemplo la prohibición de reparto o distribución de la Cuenta, salvo que se hubieran satisfecho los impuestos que correspondiera por la realización de tales actuaciones. La capitalización del saldo de la Cuenta estuvo exenta de todos los tributos que pudieran afectarle, en particular los gravámenes establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances del año 1964 y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en lo relativo a la ampliación de capital que se produjera con cargo a la cuenta, así como de la posible transformación de las sociedades de responsabilidad limitada en Sociedades Anónimas. Tampoco estaría sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni al Impuesto sobre Sociedades la recepción por personas físicas o jurídicas, respectivamente, de acciones o participaciones sociales que representasen el aumento de capital realizado con cargo a la Cuenta (artículo 6 de la Orden). De este modo, los efectos beneficiosos de la regularización se extendieron hasta el momento de la capitalización de la Cuenta de Regularización.

1.1.4.4. Efectos de la regularización

Consideramos conveniente iniciar este epígrafe enunciando las condiciones que tanto la Ley como su desarrollo reglamentario establecieron para que la regularización produjera los efectos que le eran propios. Estas condiciones fueron dos: por un lado, la voluntariedad en la regularización y por otro, la completitud y veracidad de la misma⁴⁴¹. La primera de las condiciones, la voluntariedad, se deduce de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 6 en el que se determinaba que la exención no afectaría ni a las cuotas liquidadas y pendientes de ingreso en la fecha de entrada en vigor, ni a las pendientes de liquidación en virtud de declaración del contribuyente o de actuaciones de la Inspección. En cuanto a los requisitos de completitud y veracidad, en el mismo artículo 6 se establecía que el lucimiento en el balance regularizado de “todos” los bienes y derechos determinaría la exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden, incluso de las cuotas de la Seguridad Social, lo que sería comprobado por la Administración desde la práctica de la regularización hasta el día 31 de diciembre de 1980.

Con el fin de que la Administración determinase si las declaraciones presentadas reunían el requisito de veracidad, se regularon las condiciones para la comprobación de las declaraciones presentadas al amparo de la regularización introducida por la Ley 50/1977. Tal y como se ha explicado en el apartado dedicado al régimen jurídico, la Orden de 2 de septiembre de 1982⁴⁴² fue el instrumento en el que se regularon las condiciones para la comprobación de las operaciones de regularización relativas a la Ley 50/1977. Como hemos comentado, en esta regulación se suprimieron determinados números de la Orden de 1981 que reguló inicialmente las condiciones de comprobación y que fue anulada por el Tribunal Supremo mediante su Sentencia de 12 de julio de 1982⁴⁴³. Concretamente, nos referimos a la supresión de los apartados octavo y noveno de la

⁴⁴¹ ÁLVAREZ MELCÓN, S. “La regularización voluntaria de la situación fiscal de las empresas en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal, y normas que la desarrollan”, ob.cit., pág. 33.

⁴⁴² Resulta importante traer a colación que en la nueva versión de la citada Orden se suprimieron y rectificaron algunos números de la Orden de 27 de marzo de 1981 concretamente, los apartados 8º y 9º de la misma, respecto de los que no se hace ninguna referencia en la nueva versión. Previsiblemente, este cambio de opinión vino motivado por el Dictamen del Consejo de Estado núm. 44.507, de 29 de julio de 1982, donde el Consejo de Estado refiriéndose a las diferencias existentes entre el contenido de la Ley y su desarrollo reglamentario, concluye que “no parece aceptable que su oscuridad pueda perjudicar a quien, amparado en la literalidad de la Ley se entregó a la Administración fiscal descubriendo la realidad de su situación tributaria y quedó por este solo hecho a merced de aquélla”.

⁴⁴³ A pesar de que la impugnación de la citada Orden se fundamentó en diversos aspectos materiales, el Tribunal Supremo no entró en el fondo del asunto y anuló la citada Orden atendiendo a dos motivos. El primero de ellos fue la falta de legitimación del Ministerio de Hacienda al argumentar que, en función del artículo 97 de la Constitución española, la potestad reglamentaria corresponde al Gobierno. El segundo de ellos fue el incumplimiento del procedimiento legalmente establecido para su aprobación en el artículo 47.1 de la Ley del Procedimiento

Orden de 1981 en los cuales se determinaba que las declaraciones eran susceptibles de comprobación por la Inspección⁴⁴⁴ y se establecía que la posibilidad de compensar las pérdidas estaba sujeta a una posterior comprobación y cuantificación por parte de la Administración.

En la Orden de 1982 se regularon tanto los efectos de la aprobación de las operaciones de regularización (artículo 7) como los efectos derivados de la no aprobación de las operaciones de regularización (artículo 10), siendo el aspecto más destacable que, ante la imposibilidad material y temporal de la Inspección de examinar el contenido de todas las regularizaciones practicadas con el objetivo de determinar su veracidad, se optó por considerar aprobadas las operaciones de regularización cuya comprobación no fue posible por falta de medios⁴⁴⁵.

La determinación de los efectos relativos a la regularización de las empresas fue un asunto que planteó numerosos interrogantes, lo que fue motivado por el diferente alcance de la regularización otorgado por la Ley 50/1977 y su posterior desarrollo reglamentario, generando un clima de desconfianza e inseguridad⁴⁴⁶ nada aconsejable en el contexto de una medida de regularización⁴⁴⁷.

Según el artículo 31 párrafo 1º de la Ley 50/1977, la regularización supondría la exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, es decir, en esta primera referencia normativa no se determinó expresamente el

Administrativo y en la Ley Orgánica del Consejo de Estado de 22 de abril de 1980, ya que se omitió el trámite de audiencia previa y preceptiva, así como la emisión del Dictamen preceptivo del Consejo de Estado.

⁴⁴⁴ Las declaraciones susceptibles de ser comprobadas se reducían a la comprobación de la declaración del IS correspondiente al primer ejercicio cerrado con posterioridad al día 17 de noviembre y a las declaraciones de ejercicios anteriores, limitándose en este caso la Inspección a comprobar si los sujetos pasivos habían ingresado la deuda tributaria que estuvieran obligados a satisfacer.

⁴⁴⁵ ORTIZ CALZADILLA, R.S. “Regularización de balances: Leyes 50/1977 y 1/1979: problemática de su comprobación”, ob.cit., págs. 150-151.

⁴⁴⁶OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., págs. 18-19. Así lo establece la OCDE cuando enuncia los principios necesarios para implementar con éxito un programa de cumplimiento voluntario, que el programa debe ser claro en sus fines y condiciones. Considera la OCDE que las condiciones en las que se va a desarrollar e implementar un programa de estas características deben estar claramente expuestas en la normativa y ser accesibles tanto a los contribuyentes que se prevé que se acojan al mismo como a los que ya cumplieron cuando les correspondía, con el único fin de evitar que la ambigüedad y la inseguridad jurídica impidan conseguir el objetivo principal de este tipo de medidas como es la obtención de ingresos a corto plazo y la mejora del cumplimiento voluntario a medio y largo plazo.

⁴⁴⁷ DÍAZ TOVAR, J.E. “La amnistía del artículo 31 de la Ley 50/1977”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 40, 1983, págs. 538-540.

alcance temporal de la regularización, ni tampoco si debía existir conexión entre los bienes y derechos regularizados y los impuestos exentos.

Si continuamos leyendo el citado artículo 31, su último párrafo establecía que la exención comprendería a todos los impuestos directos e indirectos cuyo ingreso en Hacienda fuere debido⁴⁴⁸ por la empresa que regularizase su balance, añadiendo que dicha exención se extendería hasta la fecha del primer balance que se cerrase con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley. En este párrafo sí encontramos una referencia expresa al alcance temporal de la regularización que se fijó en el primer balance que se cerró con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley.

Meses más tarde, el artículo 6 de la Orden de 14 de enero de 1978 establecía que el balance regularizado de todos los bienes y derechos representativos de activos reales ocultos, así como la parte del coste de los mismos que hubiere sido ocultada, determinaría la exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración que se pusieran de manifiesto con la regularización, comprendidos hasta el día 17 de noviembre de 1977 e incluidas las cuotas de la Seguridad Social. Añadiendo la Orden que dicha exención comprendería el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que recayesen sobre las operaciones de transmisión realizadas con anterioridad al día 17 de noviembre de 1977, referidas a bienes, derechos y obligaciones que se hubieran incorporado a la contabilidad total o parcialmente.

Estas discordancias se pusieron de manifiesto por numerosos autores como PONT MESTRES⁴⁴⁹ y DÍAZ TOVAR⁴⁵⁰, así como por el Consejo de Estado en su Dictamen núm. 44.507, de 29 de julio de 1982, donde establece que “forzoso es reconocer que entre los párrafos primero y último del artículo 31 existe una cierta contradicción (...) el único requisito que exige el párrafo último, como condicionante de los beneficios, es que la empresa haya regularizado su balance, en cuyo caso tendría exención todos los impuestos directos e indirectos devengados”.

⁴⁴⁸ Este requisito de que los impuestos fueran debidos es desarrollado por la Orden de 14 de enero de 1978 que en su artículo 6 matiza que la exención alcanzaba a todos los impuestos directos o indirectos cuyo pago debiera realizarse por las Empresas como contribuyente o como sujeto pasivo sustituto, salvo en aquellos supuestos en los que los plazos reglamentarios para la presentación de las correspondientes declaraciones no hubieran finalizado antes de la entrada en vigor de la Ley.

⁴⁴⁹ PONT MESTRES, M. “La regularización de balances en la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de Reforma Fiscal”, ob.cit., pág. 680-685.

⁴⁵⁰ DÍAZ TOVAR, J.E. “La amnistía del artículo 31 de la Ley 50/1977”, ob.cit., pág. 538.

En numerosas ocasiones y en idéntico sentido se pronunció el Tribunal Supremo al respecto⁴⁵¹. Ejemplo de ello es la sentencia de 19 de mayo de 1992 en la que establece que “ciertamente el art. 31 de la Ley 50/1977, contempla la exención comprensiva de todos los impuestos directos o indirectos cuyo ingreso en Hacienda fuese debido por la empresa que regularice su balance hasta la fecha del primer balance que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley, balance en el que se practicarán las operaciones de regularización que la misma permite. A la luz de los mismos términos del precepto, en el que sin duda subyace ese cierto carácter sinalagmático apreciado, por el dictamen del Consejo de Estado, puede aceptarse tanto una interpretación no restrictiva de los beneficios fiscales que reconoce, como el que la exención alcance a todos los impuestos debidos por los sujetos pasivos hasta el 31-12-1977, supuesto en efecto más normal del primer balance posterior al 17-11-1977, fecha en que entró en vigor la Ley”⁴⁵².

Para concluir, debemos hacer referencia a determinados aspectos del procedimiento que estimamos que inciden de forma sustancial en la configuración de este régimen de regularización.

Por un lado, debe valorarse negativamente el hecho de que se produjera la exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración que se pusieran de manifiesto con la regularización y que fueran exigibles hasta la fecha del primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley. A este respecto, debemos adelantar que la exigencia total de la cuota tributaria puede considerarse como uno de los elementos que permiten considerar que el programa de cumplimiento voluntario es acorde con el deber de los contribuyentes de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. De la misma manera, aunque esta renuncia pudo deberse a la falta de medios materiales y humanos de la Administración tributaria de la época, merece una valoración negativa el hecho de que aquellas regularizaciones presentadas y que no hubieran podido ser objeto

⁴⁵¹ Ejemplo de ello, fueron la Sentencia de 3 de diciembre de 1987 (FJ 1º), Sentencia de 27 abril 1988 (FJ 1º) y Sentencia de 21 mayo 1988 (FJ 1º). En todas ellas el Tribunal Supremo califica la medida introducida por la Ley 50/1977 como un “borrón y cuenta nueva” cuyo alcance aparecía delimitado mediante factores subjetivos -voluntariedad o espontaneidad-, objetivos -bienes, derechos y obligaciones cuyo reflejo contable se fomentó, referidos a cualquier tributo-, temporales y formales, siendo la finalidad de tal medida el lucimiento en contabilidad de los bienes, derechos y obligaciones, así como de los actos o negocios jurídicos que estuvieren ocultos en la fecha de entrada en vigor de la Ley 50/1977.

⁴⁵² Fragmento extraído de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 1992 (FJ 3º).

de comprobación se considerasen automáticamente aceptadas. Como hemos puesto de manifiesto anteriormente, entendemos que el mantenimiento y el ejercicio de las facultades de comprobación e investigación por parte de las Administraciones tributarias suponen un elemento clave para fundamentar la adopción de un enfoque responsivo en sus relaciones con los contribuyentes.

Por otro lado, recuperando las consideraciones realizadas anteriormente extraídas de los principios formulados por la OCDE sobre la necesidad de expresar con claridad y precisión el fin y las condiciones para llevar a cabo una medida de estas características, consideramos criticable el hecho de que el alcance de la regularización se determinase de manera precisa una vez concluido el plazo de regularización, lo que sin duda produjo una gran inseguridad jurídica⁴⁵³ y, posiblemente, tuvo efectos negativos en cuanto a la eficacia de la medida⁴⁵⁴.

Similares conclusiones pueden derivarse de las dudas que se ocasionaron respecto a si la exención de los impuestos directos e indirectos que resultasen de la regularización alcanzaba también a la parte correspondiente a elementos patrimoniales u operaciones ya contabilizadas parcialmente. Por su parte, el artículo 31 de la Ley establecía que la exención producía sus efectos respecto de aquellas cantidades que derivasen de la regularización, realizando el artículo 6 de la Orden similares matizaciones al respecto. Hubo que esperar a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 6 de febrero de 1978, en la que se hizo una referencia expresa a los efectos de la regularización respecto de operaciones parcialmente contabilizadas. En dicha Circular se establecía que en los casos en los que existiesen operaciones contabilizadas con anterioridad de forma parcial, las actuaciones de la Inspección se limitarían a comprobar si la empresa había ingresado las cuotas que viniera obligada a satisfacer como sujeto pasivo, correspondientes a impuestos cuyo plazo de declaración hubiera finalizado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley 50/1977 y que resultasen de las anotaciones contables anteriores a la regularización.

A este respecto, la Subsecretaría de Hacienda del Estado dictó unas Instrucciones en fecha 27 de septiembre de 1982 en las que determinaba que el alcance material de la exención incluía

⁴⁵³ PONT MESTRES, M. “La regularización de balances en la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de Reforma Fiscal”, ob.cit., págs. 685-686.

⁴⁵⁴ ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Notas sobre la posibilidad, conveniencia y forma de eventuales medidas de regularización tributaria*, ob.cit., págs. 41-42.

las cuotas tributarias de los impuestos, directos e indirectos, que resultasen de las anotaciones contables. Esta apreciación fue contradicha por el TEAC en su Resolución de 25 de abril de 1983⁴⁵⁵ y por el Tribunal Supremo en Sentencias posteriores⁴⁵⁶, concluyendo ambos órganos que las operaciones parcialmente contabilizadas no podían disfrutar de los efectos de la regularización, siendo la declaración y tributación de estas operaciones un requisito indispensable para la aplicación de la exención a los ejercicios del año 1976 y anteriores.

1.2. La Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos

1.2.1. Régimen jurídico

La aprobación de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros supuso la introducción de una nueva medida susceptible de calificarse como programa de cumplimiento voluntario especial en nuestro ordenamiento jurídico. En esa ocasión, a diferencia del resto de medidas estudiadas en el ámbito nacional, la Administración no otorgó a los contribuyentes incumplidores la oportunidad de regularizar su situación de manera explícita sino que del régimen establecido para determinados activos financieros se derivaban una serie de efectos que lo convertían en un instrumento útil para la regularización de capitales y rentas no declarados⁴⁵⁷.

Mediante esta Ley las contraprestaciones de todo tipo, dinerarias o en especie, satisfechas por la captación o utilización de capitales ajenos, incluidas las primas de emisión y de amortización y las contraprestaciones obtenidas por los partícipes no gestores en las cuentas en participación, créditos participativos y operaciones análogas (activos financieros con rendimiento explícito) se considerarían, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, rendimientos del capital mobiliario. Del mismo modo, se considerarían rendimientos del capital mobiliario, la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación

⁴⁵⁵ MARTOS JALDÓN, F.; PERAIRE SORIANO, J.M. “La amnistía fiscal de la Ley 50/1977 no alcanza a los hechos imposables derivados de operaciones contabilizadas”, en *Crónica tributaria*, nº 45, 1983, págs.312-315.

⁴⁵⁶Entre otras, puede consultarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril 1989 (FJ 2º), la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1992 (FJ 2º), la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 1997 (FJ 1º), la Sentencia de 10 octubre 1998 (FJ 1º) y la Sentencia de 9 de mayo de 2001 (FJ 2º).

⁴⁵⁷En MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, ob.cit., págs. 20-21.

o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento, en aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita a través de documentos tales como letras de cambio, pagarés, bonos, obligaciones, cédulas y cualquier otro título similar para la captación de recursos ajenos (activos financieros con rendimiento implícito)⁴⁵⁸.

De este régimen general se exceptuaron aquellos títulos y operaciones generadores de rendimientos implícitos que las autoridades financieras determinasen por razones de política económica⁴⁵⁹. Los rendimientos implícitos excepcionados fueron los conocidos posteriormente como activos financieros con retención en el origen (en adelante, AFROS), así como una serie de rendimientos que derivaban directa o indirectamente de la financiación extraordinaria del gasto público o de las operaciones atinentes a la permanencia en España de capitales en divisas, lo que se consideraba que les hacía diferentes del resto de activos financieros mencionados⁴⁶⁰.

El ámbito temporal de aplicación de la Ley 14/1985 se reguló en su Disposición Transitoria. En el primer apartado se establecía que la Ley se aplicaría a los rendimientos financieros devengados u obtenidos con posterioridad a su entrada en vigor, mientras que en el apartado 2º, mediante la remisión al apartado segundo del artículo primero de la Ley, se establecía un ámbito temporal específico respecto del régimen aplicable a los rendimientos implícitos, ya que se determinó que la citada Ley resultaría de aplicación a aquellos activos financieros que hubieran sido emitidos entre el día 7 de julio de 1984⁴⁶¹ y la entrada en vigor de la Ley cuando su plazo de vencimiento fuera igual o inferior a un año, lo que conllevó la aplicación retroactiva de la norma.

Con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de mayo de 1985 se justificó el establecimiento de un régimen específico para los AFROS en las características peculiares de

⁴⁵⁸ Artículo 1 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

⁴⁵⁹ Así lo establece el artículo 4 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, donde se regula la retención sobre los rendimientos obtenidos al descuento de determinados activos financieros. A estos efectos conviene recordar que el hecho de que unos títulos sean emitidos al descuento significa que se descuenta al inversor el importe de los intereses en el momento de la compra.

⁴⁶⁰ En el artículo 8 de la Ley 14/1985 se determinan las contraprestaciones por la cesión de capitales ajenos excluidos de retención estando entre ellos, los rendimientos de los títulos emitidos por el Tesoro o por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario, así como los rendimientos de Pagarés del Tesoro.

⁴⁶¹ En función de lo establecido en la Disposición Transitoria, apartado 2º, los rendimientos implícitos procedentes de activos financieros puestos en circulación con anterioridad al 7 de julio de 1984 estaban excluidos del ámbito de aplicación de la Ley 14/1985.

liquidez y la rapidez en su negociación, se definió qué activos se consideraban incluidos dentro de los AFROS⁴⁶² y se determinaron las condiciones de emisión de dichos activos. Meses más tarde, se publicó el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, que desarrollaba la Ley sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros.

De la lectura de la Ley 14/1985, de 29 de mayo y de su desarrollo reglamentario se deduce la existencia de dos regímenes de retenciones aplicables según el rendimiento que generen los activos financieros en cuestión. Por un lado, el régimen establecido para los activos financieros con rendimiento explícito (artículo 2 de la Ley 14/1985 y sección 1ª, Título II del Real Decreto 2027/1985) y, por otro lado, el régimen establecido para los activos financieros con rendimiento implícito (sección 2ª, Título II del Real Decreto 2027/1985), que a su vez se divide en un régimen general (artículo 3 de la Ley 14/1985) y en un régimen excepcional (artículo 4 de la Ley 14/1985). Junto con lo anterior, en el artículo 8 de la Ley 14/1985 y el artículo 21 del Real Decreto 2027/1985 se establecieron excepciones a la obligación de retener entre las que destacaban la exención de los rendimientos de los Títulos emitidos por el Tesoro o por el Banco de España que constituyeran un instrumento regulador de intervención en el mercado monetario, así como los rendimientos de los Pagarés del Tesoro.

Las diferencias entre uno u otro régimen se centran en diversos aspectos tales como el tipo de retención aplicable, la integración o no en la imposición personal y la obligación o no de presentación de resumen anual de retenciones y de información sobre la transmisión de los valores, aspectos que serán desarrollados en los epígrafes siguientes y que pueden observarse resumidamente en el siguiente cuadro.

⁴⁶² En el artículo 1 de la citada Orden se establecía: “quedarán incluidos en el régimen fiscal de retención en el origen aquellos activos financieros emitidos al descuento, cuyas condiciones de emisión se ajusten a lo dispuesto en esta Orden”. De este modo, en la Orden de 30 de mayo de 1985 no se determinaba expresamente cuáles eran AFROS si no que se determinaban las características que debían de reunir los activos financieros para ser considerados AFROS.

	ACTIVOS FINANCIEROS CON RENDIMIENTO EXPLÍCITO	ACTIVOS FINANCIEROS CON RENDIMIENTO IMPLÍCITO		PAGARÉS DEL TESORO
		RÉGIMEN GENERAL	RÉGIMEN EXCEPCIONAL	
RETENCIÓN	18% ⁴⁶³	18% ⁴⁶⁴	45% ⁴⁶⁵	Exentos
INTEGRACIÓN EN LA IMPOSICIÓN PERSONAL	Se integran en la BI y tienen la condición de pago a cuenta	Se integran en la BI y tienen la condición de pago a cuenta	<p>IRPF: Se integran en la BI a efectos de la determinación del TG, para el cálculo de la cuota se excluyen. No son considerados pago a cuenta</p> <p>IS: Se integran en la BI. No son considerados pago a cuenta</p>	---
OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> - Resumen anual de retenciones - Obligación de información sobre su transmisión 	Mismo régimen que los activos con rendimiento explícito	Excluidos de obligaciones de información	Excluidos de obligaciones de información

⁴⁶³ En el caso de los activos financieros con rendimiento explícito, según lo establecido en el artículo 5 de la Orden 2027/1985, la retención o ingreso a cuenta se efectuará aplicando el tipo del 18% sobre los rendimientos explícitos en dinero o en especie, siendo ésta la principal novedad del precepto, ya que hasta el momento los rendimientos en especie, por su naturaleza no dineraria, no eran objeto de retención. Junto a lo anterior, hay que tener presente que en función de lo establecido en los artículos 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del artículo 15 de Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la transmisión de estos activos era considerada incremento o disminución patrimonial.

⁴⁶⁴ En el caso de los activos financieros con rendimiento implícito sujetos al régimen general, el artículo 11 de la Orden 2027/1985, la retención se practicará aplicando el tipo del 18% a la diferencia positiva entre el importe obtenido en la transmisión, amortización o reembolso y el precio de adquisición o suscripción, considerándose rendimiento del capital mobiliario tanto los rendimientos implícitos generados en la primera colocación o endoso como los derivadas de cualquier tipo de transmisión posterior.

⁴⁶⁵ Los rendimientos implícitos de los activos financieros sujetos al régimen excepcional, eran objeto de una retención del 45% en el momento en que se produjese la primera colocación del título y dicha retención se efectuaba aplicando el citado tipo de retención a la diferencia entre el importe obtenido y el comprometido a reembolsar al vencimiento.

Es decir, mediante la normativa expuesta se aprobaron diferentes normas destinadas a regular el régimen jurídico de determinados activos financieros. Por un lado, se estableció la normativa aplicable a los activos financieros con rendimiento explícito y el régimen general aplicable a los activos financieros con rendimiento implícito. Por otro lado, aprovechando la regulación de un ámbito del mercado financiero que debido a la falta de regulación estaba dificultando la aplicación efectiva del sistema tributario, se introdujeron dos regímenes específicos que pueden ser considerados un programa de cumplimiento especial y que serán analizados en mayor profundidad. Estos dos regímenes son el régimen excepcional de los activos financieros con rendimiento implícito y el régimen de los Pagarés del Tesoro.

1.2.2. Fundamento y finalidad

La Ley 14/1985, de 29 de mayo, se introdujo en un momento en el que en nuestro país estaban apareciendo nuevos activos financieros que quedaban “al margen de los sistemas de control existentes en el sistema tributario”⁴⁶⁶, ya que los mismos no estaban sujetos a retenciones a cuenta respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni al régimen de los pagos a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades, como tampoco estaban sujetos a la obligación de comunicación de datos de trascendencia tributaria. Así, la “ausencia de control aseguraba una maximización del beneficio fiscal, de forma que se declaraban en caso de minusvalías y no en caso de plusvalías, lo cual provocaba grandes distorsiones del mercado financiero”⁴⁶⁷.

Estas circunstancias producían dos efectos que pusieron en entredicho la equidad y generalidad del sistema ya que, por un lado, la opción por invertir en ese tipo de activos financieros se vio estimulada no sólo por su mera rentabilidad en términos financieros, sino también por la capitalización de las ventajas fiscales que conllevaban⁴⁶⁸. Por otro lado, el mantenimiento de esta situación constituía un tratamiento fiscal discriminatorio respecto de otras rentas tales como las

⁴⁶⁶ Exposición de Motivos de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

⁴⁶⁷ En SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España. La “declaración tributaria especial” del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*, ob.cit., págs. 24-25.

⁴⁶⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “Los activos financieros con rendimiento implícito en régimen excepcional (AFROS) Un aparente supuesto de retención indirecta”, en *Impuestos*, Año 5, nº 1, 1989, págs. 61-62.

rentas derivadas del trabajo personal que sí estaban sujetas a retención y, por tanto, podían ser objeto de control por parte de las Administraciones tributarias⁴⁶⁹.

Por todo ello, resultaba necesaria una reforma de la normativa aplicable a este tipo de activos, reforma que se inició con la aprobación de la mencionada Ley y se desarrolló con el Real Decreto 2027/1985. En dicha regulación se establecía con carácter general el sometimiento a las normas definidoras de los rendimientos de capital mobiliario de los nuevos activos financieros mencionados, así como un nuevo sistema de obligaciones de información en relación con el nuevo sistema de retenciones⁴⁷⁰.

Como señalaba RAMALLO MASSANET, “estamos ante una norma tributaria, es decir, que pretende regular los aspectos fiscales de una determinada realidad económica y social. Ello no obstante, a nadie se le escapa que esta ley tiene, además de la señalada, otra importante vertiente, cual es la del mercado financiero sobre la que opera y que le sirve de soporte para la regulación mencionada, y a la que, en virtud de dicha regulación, también va a afectar”⁴⁷¹.

Tal y como se ha indicado anteriormente, en esta regulación existe una diferencia fundamental respecto del resto de programas de cumplimiento analizados a nivel nacional y es que esta posibilidad de regularizar la situación tributaria de los contribuyentes fue ofrecida por el legislador de manera implícita mediante el establecimiento de diferentes regímenes fiscales en función de si los activos financieros generaban rendimientos explícitos o implícitos, y en este último caso si estaban sujetos al régimen general o al excepcional.

De esta manera, la opción por la inversión en uno u otro tipo de activos determinaba la aplicación de uno u otro régimen con diferentes consecuencias en cuanto al tipo de retención, a la

⁴⁶⁹GONZÁLEZ-ROSELL LÓPEZ, A. “Activos financieros con retención en origen”, en *Papeles de Economía Española*, nº 32, 1990, págs. 168 y 169.

⁴⁷⁰ Con esta regulación se rediseñó el concepto de rendimientos del capital mobiliario, ya que a partir de ese momento se amplió su alcance abarcando ciertos rendimientos que hasta entonces, habían sido calificados como incrementos del patrimonio. En el artículo 1, apartado 1 de la Ley 14/1985 se establece que “a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario las contraprestaciones de todo tipo, dinerarias o en especie, satisfechas por la captación o utilización de capitales ajenos, incluidas las primas de emisión y de amortización y las contraprestaciones obtenidas por los partícipes no gestores en las cuentas en participación, créditos participativos y operaciones análogas”.

⁴⁷¹ RAMALLO MASSANET, J. “Régimen fiscal de determinados activos financieros”, en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 3, 1985, pág. 1001.

integración o no en imposición personal del suscriptor y en cuanto a la sujeción a determinadas obligaciones de información, siendo especialmente favorable el régimen de los AFROS y de los Pagarés del Tesoro, ya que los emisores no estaban sujetos a obligaciones de información, lo que permitía a los suscriptores permanecer en el anonimato⁴⁷².

Para concluir, conviene tener presente que junto con la aparición de nuevos activos financieros que escapaban del control de la Administración como consecuencia de la aplicación del régimen anterior a la Ley 14/1985, en esa época nos encontrábamos en pleno proceso de incorporación a la entonces Comunidad Europea. Tras la solicitud del Gobierno español al Consejo de Ministros de la Comunidad Europea en julio de 1977, las negociaciones de adhesión se iniciaron oficialmente el 5 de febrero de 1979, llevándose a cabo finalmente el día 12 de junio de 1985 la firma del Tratado de Adhesión y produciéndose su integración efectiva a partir del 1 de enero de 1986⁴⁷³.

De este modo, el continuo avance en el objetivo de la consecución de un Mercado Único y la futura introducción del euro, cristalizaron en la aprobación de la Directiva del Consejo de 24 de junio de 1988 en la que se regulaba la libre circulación de capitales en la Comunidad Europea y que entró en vigor en la mayoría de los Estados miembros en julio de 1990, aunque en España lo hizo el día 1 de enero de 1993⁴⁷⁴. Todo este contexto puede también servir para explicar la adopción por parte del Gobierno español de un programa de cumplimiento voluntario especial que facilitase la regularización de determinadas situaciones tributarias ante un cambio político y económico de tal envergadura.

⁴⁷²En MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, ob.cit., pág. 21.

⁴⁷³ A este respecto puede consultarse el siguiente enlace: <http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/PoliticaExteriorCooperacion/UnionEuropea/Paginas/EspUE.aspx> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁴⁷⁴RAMIREZ MEDINA, E. “Régimen fiscal de los activos financieros”, en *Papeles de Economía Española*, nº 32, 1990, pág. 7.

1.2.3. Régimen excepcional de los activos financieros con rendimiento implícito

Respecto de los activos financieros con rendimiento implícito, la regulación objeto de estudio distinguía a su vez entre dos regímenes: el régimen general y el régimen excepcional, siendo considerablemente diferentes entre sí. El régimen general se reguló en el artículo 3 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, y en los artículos 7 a 12 del Real Decreto 2027/1985, de 30 de octubre, mientras que el régimen excepcional se establecía en los artículos 4 al 7 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, y en los artículos 13 a 20 del Real Decreto ya citado.

Como señaló GÓMEZ MATAS⁴⁷⁵, el tratamiento fiscal de este tipo de rendimientos representó la auténtica novedad de la nueva regulación, ya que la creciente importancia de estas rentas, la ausencia de control y, por tanto, su fácil ocultación fueron los detonantes de esta nueva regulación. La novedad residía en que, tal y como tendremos ocasión de comprobar más adelante, los artículos 7.4 y 17 del Real Decreto 2027/1985 consideraban como rendimiento del capital mobiliario tanto los rendimientos implícitos generados en la emisión, primera colocación o endoso como las rentas generadas en cualquier tipo de transmisión posterior de los activos financieros con rendimiento implícito, lo que supuso un mayor control de este tipo de activos mediante la posibilidad de aplicar un régimen de retenciones y ciertas obligaciones de información⁴⁷⁶.

1.2.3.1. Definición de activo financiero con retención en el origen

En el artículo 1 de la Orden de 30 de mayo de 1985 encontramos la definición de los activos financieros con retención en el origen, conocidos con el acrónimo de AFROS. En dicho artículo se establecía que quedaban incluidos en el régimen fiscal de retención en el origen los activos financieros emitidos al descuento que reunieran ciertas condiciones en su emisión, refiriéndose éstas a los emisores y al plazo de vencimiento de dichos activos.

⁴⁷⁵ GÓMEZ MATAS, P. “Los rendimientos del capital mobiliario en la imposición sobre la renta de las personas físicas”, en *Revista de la Facultad Universidad de Granada*, nº 10, 2º cuatrimestre, 1986, págs. 81-83.

⁴⁷⁶ DE LARA PÉREZ, A. “Un apunte sobre el tratamiento de los activos financieros con retención en el origen”, en *Actualidad financiera*, nº 15, 1987, págs. 763-764.

En cuanto a los emisores, podían emitir AFROS los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito, Sociedades Mediadoras en el Mercado de Dinero inscritas en el Registro Especial del Banco de España, Entidades Oficiales de Crédito y las Empresas inscritas en los Registros especiales de Entidades Financieras dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda. También podían emitir este tipo de activos cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, que no fuera uno de los sujetos mencionados hasta el momento. En este último caso, dichos sujetos únicamente podían emitir activos financieros con retención en el origen en serie y siempre que sus recursos propios fueran de 700 millones de pesetas.

En cuanto al plazo de vencimiento, los AFROS debían tener como plazo mínimo de vencimiento un año, computado desde la fecha de su primera colocación hasta el momento de su reembolso, mientras que el plazo máximo establecido para el vencimiento podía ser de hasta 3 años. De este modo, mediante la regulación citada no se establecía realmente un concepto expreso de AFRO, sino que se establecían los requisitos que determinados activos financieros debían reunir para ser considerados como tales⁴⁷⁷.

Como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de su estudio, este régimen destacó debido a sus especialidades. Estas especialidades se justificaron por “las características peculiares de liquidez y rapidez en la negociación” indicando que “la elevada retención y la renuncia a recibir información sobre las transmisiones, características propias de estos activos, no pueden interpretarse como una forma de tributación liberatoria de los rendimientos obtenidos por los tenedores de los mismos”, ya que “iría en contra de los principios generales de transparencia tributaria”⁴⁷⁸. Sin embargo, resulta evidente que debido a los efectos que producía su aplicación, el régimen de los AFROS pudo ser utilizado por los contribuyentes como una forma de sacar a relucir rentas y capitales no declarados anteriormente.

⁴⁷⁷ GÓMEZ MATAS, P. “Los rendimientos del capital mobiliario en la imposición sobre la renta de las personas físicas”, ob.cit. págs. 81-83.

⁴⁷⁸ Fragmentos extraídos de la Orden de 30 de mayo de 1985 que determina las condiciones de emisión de los activos financieros con retención en el origen.

1.2.3.2. Retención aplicable y cálculo del rendimiento

Según lo establecido en el artículo 14 del Real Decreto 2027/1985 las personas jurídicas que emitieran y pusieran en circulación los activos financieros con las características enunciadas en la Orden de 30 de mayo de 1985 estaban obligados a practicar una retención y proceder a su ingreso en el Tesoro, teniendo dicha retención el carácter de retención única.

A este respecto, en el artículo 16 del citado Real Decreto se determinaba que la retención se efectuaba en el momento de la primera transmisión, aplicando el tipo del 45% a la diferencia entre el importe obtenido y el comprometido a reembolsar. A esto se añadía que, a tales efectos, no se tendría en cuenta lo cobrado en concepto de retención y que, en ningún caso, la retención a practicar e ingresar podía resultar inferior a la que procediera por aplicación del 45% sobre el rendimiento mínimo fijado por el Ministerio de Economía y Hacienda.

En el caso de los AFROS, el rendimiento mínimo a efectos de practicar la retención en el momento de la primera colocación se fijó inicialmente en la Disposición Transitoria de la Orden de 30 de mayo de 1985 en el 10%. Más tarde con la Orden de 24 de marzo de 1986, dicho rendimiento mínimo se estableció en el 8'5% y posteriormente con la Orden de 31 de julio de 1987 en el 15%. Esta última regulación del rendimiento mínimo fue provocada por el hecho de que la aplicación del rendimiento mínimo del 8'5% producía un efecto no deseado por el Ministerio, ya que los propios mecanismos del interés mínimo actuaban en favor de la obtención de resultados en los que se rentabilizaba la opacidad fiscal debido a que la emisión de los AFROS era objeto de una retención pequeña (el 45% del 8'5% de las cantidades invertidas) y posteriormente eran colocados a un tipo más elevado, lo que generaba un rendimiento que quedaba al margen de la tributación en la mayoría de los casos debido a la ausencia de retención en las transmisiones posteriores y a la inaplicación del régimen general relativo a las obligaciones de información que se introdujo con la Ley 14/1985 y su desarrollo reglamentario y que más adelante se analizarán⁴⁷⁹.

Expuesto lo anterior, una vez aplicada la retención única en el momento de la primera emisión, las segundas y posteriores transmisiones no estaban sujetas a retención. No obstante, siguiendo con la terminología empleada en la regulación objeto de análisis y según lo establecido

⁴⁷⁹ GONZÁLEZ-ROSELL LÓPEZ, A. "Activos financieros con retención en origen", ob.cit., pág. 171.

en el artículo 17 del Real Decreto 2027/1985, cualquier transmisión de estos activos con retención en origen determinaba la obtención de un rendimiento de capital mobiliario cuyo cálculo se llevaba a cabo mediante la diferencia entre el valor de enajenación y el de adquisición, incluyendo éste último la retención practicada por el emisor y llevándose a cabo el cálculo individualmente respecto a cada título o activo. Este hecho, unido a que el cálculo de la retención única se realizó con carácter general sobre el rendimiento mínimo supuso, como señaló MAROTO SAÉZ⁴⁸⁰, que la base de la retención no coincidiera con el importe del rendimiento del título.

Tras la aprobación de la Ley de Presupuestos para el año 1988 el importe de la retención se fijó en el 55%, sin reducción ni bonificación alguna. Como puede observarse la cuantía de la retención aplicable en el caso de los AFROS era bastante elevada en comparación con la establecida en el régimen jurídico de los activos financieros con rendimiento explícito y en el régimen general de los activos financieros con rendimiento implícito. Esta diferencia posiblemente pudiera explicarse en la voluntad del legislador de contrarrestar el hecho de que las rentas previamente ocultadas no habían sido objeto de tributación en el impuesto sobre la renta correspondiente ni previsiblemente el rendimiento derivado de estos activos iba a integrarse en la imposición personal debido a la ausencia de obligaciones de suministro de información al respecto. Esta falta de tributación de las rentas previamente ocultas, así como los efectos derivados de la ausencia de las obligaciones de información correspondientes se intentó compensar mediante la aplicación de un tipo de retención cercano al tipo de gravamen máximo de la escala del impuesto sobre la renta que hubiera correspondido aplicar.

1.2.3.3. Integración en la imposición personal

En el caso de los AFROS la integración de los rendimientos obtenidos en la imposición personal, a diferencia de los activos financieros con rendimiento explícito y a los activos financieros con rendimiento implícito sometidos al régimen general, era diferente en función de si el perceptor era persona física o persona jurídica.

⁴⁸⁰ MAROTO SAÉZ, A. “Los rendimientos del capital mobiliario y la Ley 14/1985, ¿Hacia una tributación más racional?”, en *Impuestos*, Tomo I, 1986, págs. 271-272.

En el caso de las personas físicas, según el artículo 18 del Real Decreto 2027/1985, los rendimientos de capital mobiliario derivados de AFROS se integraban en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una vez compensados los rendimientos positivos con los rendimientos negativos que provinieran de la transmisión de los mismos, no integrándose cuando el resultado de la compensación fuera negativo. La renta neta positiva resultante de la compensación se incluía únicamente a los efectos de determinar el tipo de gravamen aplicable, excluyéndose posteriormente a efectos de determinar la cuota del citado Impuesto.

Tal y como se ha indicado en el apartado anterior, las retenciones practicadas en el momento de la puesta en circulación de los AFROS no tenían la consideración de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no siendo, por tanto, deducibles de la cuota del mismo.

En el caso de las personas jurídicas, en función de lo establecido en el artículo 19 del Real Decreto 2027/1985 los rendimientos del capital mobiliario derivados de AFROS se integraban en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, una vez compensados los rendimientos positivos con los negativos obtenidos de la transmisión de dichos activos, no integrándose en la base imponible en aquellos casos en los que el resultado fuera negativo⁴⁸¹. De forma similar a lo previsto respecto de la integración en la imposición personal de las personas físicas, las retenciones practicadas en el momento de puesta en circulación de los AFROS no tenían la consideración de pago a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades.

Como puede observarse, el Real Decreto establecía respecto de las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, la plena integración de la renta neta obtenida por rendimientos de capital mobiliario derivados de AFROS en la base imponible del citado impuesto, dando lugar a una doble tributación, ya que la retención soportada en el momento de la primera colocación no tenía la consideración de pago a cuenta y, por tanto, no podía ser deducible. Esto derivaba en un tratamiento fiscal diferente en función de si el perceptor de los rendimientos era persona física o

⁴⁸¹ Del mismo modo que respecto de los activos financieros con rendimiento implícito sujetos al régimen general, cuando tales rendimientos fueran obtenidos por Entidades Oficiales de Crédito, Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito, Sociedades Mediadoras en el Mercado de Dinero, así como Empresas inscritas en los Registros Especiales de Entidades Financieras dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda, los rendimientos implícitos del capital mobiliario se integraban en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tanto si eran positivos como negativos.

persona jurídica, lo que hacía menos rentable para las personas jurídicas la adquisición de AFROS⁴⁸².

De este modo, cualquier transmisión de los AFROS determinaba la obtención de un rendimiento de capital mobiliario que debía ser objeto de integración en la imposición personal del perceptor de los mismos. Sin embargo, las probabilidades de que los segundos y sucesivos tenedores de dichos activos incorporasen los rendimientos obtenidos en los mismos en su imposición personal era dudosa, debido a que estas operaciones de transmisión posteriores a la primera colocación del título no estaban sujetas a retención ni tampoco estaban sujetas a la obligación de suministro de información, quedando en el anonimato, de manera que escapaban al control de la Administración⁴⁸³.

Es decir, el régimen jurídico de los AFROS permitió la regularización de rentas previamente ocultadas mediante la aplicación de una medida que puede considerarse que no conllevó ni la revelación completa y veraz de información con relevancia tributaria ni el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente. No obstante, se introdujeron en el mercado financiero unos activos que, por su carácter novedoso, escapaban del control de la Administración tributaria y podemos considerar que la elevada retención única se configuró como contraprestación a la no tributación respecto del Impuesto sobre la renta correspondiente. Por este motivo se explicaría que a estos rendimientos se les aplicase un tipo de retención cercano al tipo de gravamen máximo de la escala del impuesto sobre la renta que resultase de aplicación.

Por ello, entendemos que la finalidad última de este programa era la de conseguir que tales activos se incorporasen a los sistemas de control existentes en el ordenamiento tributario. De esta forma, podemos decir que se trata de un régimen de regularización indirecto ya que, a partir de su declaración de acuerdo con la normativa objeto de análisis y mediante la aplicación de una retención sustitutiva de la tributación efectiva de los rendimientos previamente ocultados, se preveía que estos activos estuvieran sujetos al régimen de tributación correspondiente.

⁴⁸² GONZÁLEZ-ROSELL LÓPEZ, A. “Activos financieros con retención en origen”, ob.cit. , pág. 179. Véase también al respecto MAROTO SAÉZ, A. “Los rendimientos del capital mobiliario y la Ley 14/1985, ¿Hacia una tributación más racional?”, ob.cit. págs. 274-275.

⁴⁸³ *Ibidem*, pág. 274.

Finalmente, en el artículo 20 del Real Decreto mencionado se establecía la posibilidad de periodificación del ingreso de la retención en aquellos casos en los que los activos tuvieran un vencimiento superior al año. La periodificación del ingreso de la retención se produciría de forma lineal, y en cualquier caso el primer ingreso debía corresponder a la retención relativa al rendimiento atribuible al primer año completo de la operación. Los ingresos en los años posteriores debían efectuarse en el mismo plazo en que se hubiera realizado el primer ingreso. Compartimos la opinión de GONZÁLEZ-ROSELL quien expuso que la periodificación, a pesar de que resultaba útil respecto de los activos financieros con rendimiento explícito, en el caso de los AFROS resultaba extraña, ya que la retención se abonaba en su integridad por el primer suscriptor al emisor en el mismo momento de la colocación inicial. Por ello “no parece lógico que este último, habiendo recibido la totalidad de la retención, pueda periodificar su ingreso”⁴⁸⁴.

1.2.4. Rendimientos del capital mobiliario no sujetos a retención

Del régimen fiscal expuesto hasta el momento, se exceptuaron una serie de rendimientos que derivaban “directa o mediatamente de la financiación extraordinaria del gasto público o de las operaciones atinentes a la permanencia en España de capitales en divisas o procedentes del mercado exterior” cuyas características especiales los hacían “diferentes de los activos que de ordinario fluctúan entre los sujetos financieros”⁴⁸⁵.

Concretamente, en el artículo 8 de la citada Ley y en el artículo 21 del Real Decreto 2027/1985 se establecía una lista de rendimientos obtenidos por la cesión de capitales ajenos que estaban excluidos de retención, de entre los que destacaba la letra a) en la que se determinó la exclusión de retención de los rendimientos emitidos por el Tesoro o por el Banco de España que constituyeran instrumento regulador de intervención en el mercado monetario, así como los rendimientos de los Pagarés del Tesoro⁴⁸⁶.

La ausencia de retención en el caso de los Pagarés del Tesoro no fue el único elemento determinante de su régimen fiscal privilegiado, ya que a pesar de que en el apartado 2º del artículo

⁴⁸⁴ GONZÁLEZ-ROSELL LÓPEZ, A. “Activos financieros con retención en origen”, ob.cit., págs. 177-178.

⁴⁸⁵ Entrecomillado extraído de la Exposición de Motivos de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

⁴⁸⁶ RAMALLO MASSANET, J. “Régimen fiscal de determinados activos financieros”, ob.cit., págs. 1007-1008.

8 de la Ley 14/1985 se establecía que su exclusión del régimen general de retenciones no impedía el cumplimiento de las obligaciones de información que reglamentariamente se establecieran, dichas obligaciones tampoco alcanzaban a los Pagarés del Tesoro.

De este modo, mientras que en el artículo 21.2 del mencionado Real Decreto se determinó que el Ministerio de Economía y Hacienda podía solicitar el suministro de la información sobre las operaciones exceptuadas de retención, de esta obligación de suministro se excluyó a aquellas operaciones que afectaban a Pagarés del Tesoro. Al mismo tiempo, en función de lo establecido en el artículo 23.3 del Real Decreto 2027/1985 los Pagarés del Tesoro no estaban sujetos a la obligación de información en la transmisión de valores.

Este fue el régimen fiscal diseñado para los Pagarés del Tesoro cuya aplicación suponía la ausencia de retención de los mismos y la ausencia de obligaciones de información, lo que derivaba necesariamente en mayores dificultades de control por parte de la Administración y hacía más atractivo para los inversores la adquisición de Pagarés del Tesoro frente a cualquier otro tipo de activos, sobre todo en el caso de que las rentas y capitales a invertir no hubieran sido previamente declarados⁴⁸⁷.

Como bien resumió MONEDERO ARANDILLA, el régimen de los Pagarés del Tesoro supuso la introducción de un sistema que “abría la puerta a que el Tesoro Público se financiase” (...) “mediante la entrega de capitales pertenecientes a sujetos que, ni siquiera, se encontraban identificados, los cuales, además, podían transmitir los títulos con posterioridad”.

Junto lo anterior, la ausencia de retención hacía que “los inversores encontrasen más atractiva la adquisición de pagarés del Tesoro, en perjuicio del resto de los emitidos por entidades privadas” (...) “lo que prácticamente aseguraba una financiación extra del Sector Público por la recepción de estos préstamos de oscura procedencia”⁴⁸⁸. Es decir, nos encontramos ante un programa de cumplimiento voluntario especial en el que la regularización se articuló sobre la base de la adquisición de determinados valores y que no supuso un reconocimiento completo de las

⁴⁸⁷ GÓMEZ MATAS, P. “Los rendimientos del capital mobiliario en la imposición sobre la renta de las personas físicas”, ob.cit., pág. 86.

⁴⁸⁸ En MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, ob.cit., págs. 22-23.

cantidades previamente ocultadas ni el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria resultante de las operaciones de regularización.

Junto a ello, no se debe perder de vista que este programa de cumplimiento voluntario se utiliza, además de para lograr una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario, para conseguir un aumento en la financiación de la deuda pública, algo que puede generar dudas sobre la idoneidad del enfoque responsivo adoptado por la Administración y sobre la adecuación de una medida de estas características al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada contribuyente.

A este respecto, conviene tener presente que, en el momento en que se promovió esta regulación, España no formaba parte de la Unión Europea⁴⁸⁹ no resultando por tanto aplicable a España en aquel momento el principio de libre circulación de capitales que entró en vigor el día 1 de enero de 1993. Sin embargo, como veremos más adelante, resulta interesante apuntar que medidas de similar naturaleza como el *regime excepcional de regularização tributária* introducido mediante la Ley 39-A/2005 en Portugal, han sido declaradas contrarias al principio de libre circulación de capitales por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

De esta forma, en su Sentencia de 7 de abril de 2011 (Asunto C-20/09, Comisión Europea contra República Portuguesa) el Tribunal de Justicia consideró que la aplicación de un régimen de regularización distinto en función de si se trataba de títulos de deuda pública emitidos por Portugal o por otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE), acordada únicamente con base en motivos de carácter económico, suponía una restricción injustificada al principio de libre circulación de capitales regulado en el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE.

⁴⁸⁹ A este respecto, debe tenerse en cuenta que España firmó el Tratado de Adhesión el 12 de junio de 1985 en Madrid y la integración efectiva en la Comunidad Económica el 1 de enero de 1986.

1.2.5. Obligaciones formales asociadas a la nueva regulación de los activos financieros

Las obligaciones de información asociadas a la nueva regulación sobre activos financieros podían resumirse en dos aspectos: en la obligación de suministro de información y en la presentación de declaraciones trimestrales y resúmenes anuales sobre las cantidades retenidas.

1.2.5.1. Obligación de suministro de información

Los fedatarios públicos que intervinieran o mediasen en la emisión, suscripción o transmisión de valores mobiliarios, las instituciones de crédito y ahorros, las Sociedades Mediadoras Colegiadas y los demás intermediarios financieros o cualquier persona física o jurídica que se dedicase con habitualidad a la intermediación y colocación de títulos valores o efectos públicos estaban obligados a suministrar información a la Administración tributaria sobre las operaciones en que intervinieran o mediasen en función de lo establecido en el artículo 23 del Real Decreto 2027/1985.

Para cumplir con dicha obligación debían presentar en el plazo de los primeros 20 días naturales del mes de enero, una relación nominal de compradores y vendedores con un contenido determinado, si bien en el apartado 3º se establecía que dicha obligación se entendía cumplida respecto de las obligaciones sometidas a retención, con la presentación del resumen anual de retenciones que será analizado en el siguiente apartado. Es por este motivo por el que el artículo 21.2 del Real Decreto 2027/1985 establecía la obligación de suministro de información respecto de aquellas operaciones que afectasen a rendimientos exentos de retención, ante la imposibilidad en estos casos de presentar un resumen anual de retenciones.

Este régimen general resultaba de aplicación respecto de los activos financieros con rendimiento explícito y los activos financieros con rendimiento implícito sujetos al régimen general. Sin embargo, este régimen no era aplicable a los AFROS ni a los rendimientos derivados de Pagares del Tesoro según lo dispuesto en el apartado 3º del artículo 23 del mencionado Real Decreto.

La opacidad de los Pagarés del Tesoro fue respaldada por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 4 de abril y de 19 de diciembre de 2003. Así, el citado Tribunal estableció que “las razones de la opacidad de los Pagarés del Tesoro fue la de permitir que los recursos invertidos en los demás activos financieros, ya no opacos, pudieran encontrar una salida, mediante la suscripción de dichos Pagarés, coadyuvando así a la financiación del Estado, a un coste muy reducido, cubriendo así los déficits presupuestarios. El Real Decreto 2027/1985 desarrolló con detalle en su artículo 23 las obligaciones de información en la transmisión de valores, pero se cuidó en su apartado 3, de ratificar, como no podía ser menos, que “no se exigirá esta obligación de información con respecto a las operaciones relativas a los pagarés del Tesoro y a los activos a que se refiere el artículo 13 (activos con retención en el origen –AFROS–) del presente Real Decreto”⁴⁹⁰.

1.2.5.2. Presentación de declaraciones trimestrales y resúmenes anuales sobre las cantidades retenidas

En cuanto a las obligaciones tributarias de las personas y Entidades retenedoras respecto de los activos con rendimiento explícito e implícito sujetos al régimen general, éstas se encontraban reguladas en el artículo 9 de la Ley 14/1985 y en el artículo 22 del Real Decreto 2027/1985 y consistían en la elaboración y presentación de declaraciones trimestrales de las retenciones practicadas, así como de un resumen anual.

En el apartado 2º del artículo 9 de la Ley 14/1985 se determinaba que estaban excluidos del régimen general de información los activos financieros con retención en el origen. De modo que, el artículo 3 de la Orden de 30 de mayo de 1985 reguló el régimen específico aplicable a estos activos que consistía en que las entidades emisoras de AFROS debían presentar las declaraciones trimestrales de las cantidades retenidas, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de la obligación de ingreso de la retención. Si bien en estas declaraciones se debía llevar a cabo la identificación de los activos por el emisor mediante anotaciones registrales, respetándose en cualquier caso la naturaleza anónima de tales activos financieros. Así, respecto de los AFROS se establecieron unas obligaciones de información menos exigentes que producían el efecto de

⁴⁹⁰ Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2003 (FJ 3º) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2003 (FJ 3º).

disminuir las posibilidades de control por parte de la Administración de su integración en la imposición personal del suscriptor, ya que en cualquier caso se garantizaba el anonimato del suscriptor⁴⁹¹.

De este modo, podemos concluir que se trata de un programa de cumplimiento voluntario especial en el que no se exigió ni la entrega de información completa y veraz sobre una situación previa de incumplimiento de la normativa tributaria aplicable, ni tampoco el cumplimiento mediante el ingreso de la deuda tributaria resultante de las operaciones de regularización. Por ello, como veremos en el apartado II del capítulo tercero, entendemos que en este supuesto no se produjo una interpretación adecuada del concepto de regulación responsiva por parte del legislador nacional, lo que puede generar dudas respecto de su adecuación a los principios materiales de justicia tributaria.

1.2.6. Régimen de infracciones y sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos

Respecto del régimen de infracciones y sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias introducidas mediante la Ley 14/1985 y su desarrollo reglamentario únicamente cabe referirse a la inexistencia de un régimen sancionador específico a tal efecto. De este modo, para conocer el régimen sancionador aplicable a las diferentes obligaciones establecidas en la mencionada regulación había que acudir a los artículos 77 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963⁴⁹².

1.3. Las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991

1.3.1. Régimen jurídico

⁴⁹¹ GONZÁLEZ-ROSELL LÓPEZ, A. “Activos financieros con retención en origen”, ob.cit., pág. 180.

⁴⁹² DE LA PEÑA VELASCO, G. “Las infracciones y sanciones en el ámbito de la legislación sobre activos financieros”, en *CISS: Tribuna Fiscal*, nº 52, 1987, pág. 36.

La siguiente oportunidad que en nuestro país se otorgó a los contribuyentes incumplidores para que regularizasen su situación tributaria se introdujo tras la aprobación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Mediante dicha norma se llevó a cabo una reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo objetivo no fue el de “conseguir un tributo radicalmente distinto (...) sino de adaptar un impuesto a las necesidades que el tiempo, los cambios sociales y el entorno internacional imponen”⁴⁹³.

Esta nueva oportunidad se articuló a través de dos medidas de diferente alcance y naturaleza que se regularon en las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la citada Ley. Así, la Disposición Adicional 13ª establecía un procedimiento para el canje de activos financieros mediante el cual los titulares de Pagars del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra podían optar por su canje por activos de Deuda Pública Especial o por su amortización ordinaria en las condiciones fijadas en el momento de su emisión. Por su parte, la Disposición Adicional 14ª introdujo una vía para la regularización de situaciones tributarias mediante la cual los sujetos pasivos podrían presentar declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de sanciones e intereses de demora que pudieran resultar exigibles siempre y cuando no hubiera mediado requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias. Ambas oportunidades disponían de un plazo que se inició en la fecha de entrada en vigor de la norma y finalizó el día 31 de diciembre de 1991.

Mediante esta Ley se llevaron a cabo otras modificaciones normativas que supusieron un cambio en el contexto en que la misma se desarrollaba. Por un lado, mediante el apartado 6º de la Disposición Adicional 13ª se derogaron los artículos 4, 5 y 6 de la Ley 14/1985, así como los artículos 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2027/1985, en los que se regulaba el régimen especial establecido para los AFROS. Ello significó que a partir de ese momento ya no se iban a emitir activos con dichas características, si bien los activos ya emitidos seguirían disfrutando de dicho régimen especial hasta la fecha prevista para su amortización⁴⁹⁴. Por otro lado, mediante el apartado segundo de la Disposición Adicional 14ª se

⁴⁹³ Fragmento extraído de la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto resulta llamativo que en la Exposición de Motivos de dicha Ley no se hiciera referencia alguna a las medidas introducidas en las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª con la finalidad de explicar y justificar su implementación.

⁴⁹⁴ HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, en *Tribuna Fiscal*, nº 14, 1991, págs. 45 y 46.

modificó el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963, modificación que será estudiada más adelante y que supuso un endurecimiento del régimen vigente hasta el momento.

Resulta llamativo que tras la publicación de la citada Ley, representantes del Ministerio de Economía y Hacienda manifestasen que no se procedería a ninguna aclaración complementaria del texto de la Ley, ya que consideraban que su formulación era clara y no precisaba de ninguna norma aclaratoria⁴⁹⁵. Esta afirmación no se mantuvo por mucho tiempo debido a que, a pesar de que no se aprobó una disposición de desarrollo de las citadas medidas de regularización propiamente dicha, fueron numerosos los informes administrativos publicados al respecto⁴⁹⁶.

De este modo, se publicó la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de junio de 1991 por la que se aprobaron los modelos de documento de ingreso relativos a la regularización de situaciones tributarias prevista en la Disposición Adicional 14ª y que consistían en un documento de ingreso individualizado para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Sociedades y un documento de ingreso total para cualquier concepto tributario que no figurase entre los anteriores.

Y respecto de la Disposición Adicional 13ª, se publicó la Orden de 28 de junio de 1991 por la que se disponía la emisión por el Estado de Deuda Pública Especial en la que además se establecieron los métodos de valoración y las fechas previstas para el canje tanto de los Pagarés del Tesoro como de los Pagarés emitidos por las diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra. También se publicó la Resolución de 8 de julio de 1991 de la

⁴⁹⁵ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (II) La regularización mediante canje de activos financieros”, en *Actualidad Tributaria*, nº 48 bis, 1991, pág. 1068.

⁴⁹⁶ Pueden consultarse al respecto:

- Comunicación 20/1991, de 26 de junio, de la Subdirección General de Inspección Territorial de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria.
- Informe de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 1991.
- Informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de 19 de julio de 1991, sobre el alcance de la Disposición Adicional 14ª.
- Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 30 de julio de 1991, sobre criterios de aplicación de la Disposición Adicional 13ª.
- Tres Informes de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre de 1991.
- Nota Interior de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 4 de octubre de 1991, sobre la Disposición Adicional 13ª.
- Cuatro Informes de la Dirección General de Tributos de 15 de octubre de 1991.

Dirección General del Tesoro y Política Financiera por la que se disponía de nuevo la emisión de Deuda Especial del Estado en la que se concretaron las reglas de valoración, procedimiento de canje y las reglas de valoración en caso de amortización anticipada.

1.3.2. Fundamento y finalidad

Tal y como se ha comentado, el procedimiento de regularización introducido por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se llevó a cabo mediante la implantación de dos vías de regularización de diferente naturaleza y alcance, si bien no nos encontramos ante vías de regularización excluyentes entre sí y, por ello, en determinadas circunstancias podían tener un carácter alternativo e incluso complementario⁴⁹⁷.

En cuanto a la Disposición Adicional 13^a, su aprobación estuvo directamente relacionada⁴⁹⁸ con el procedimiento de regularización que se implementó en nuestro país en el año 1985, siendo la Disposición Adicional 13^a una consecuencia de haber sido “asumida por el Gobierno la necesidad de buscar una salida técnica a la opacidad fiscal de los Pagarés del Tesoro”⁴⁹⁹. Tras la aprobación del régimen excepcional introducido por la Ley 14/1985, los Pagarés del Tesoro se convirtieron en activos financieros opacos que constituían un refugio para el “dinero negro”, al estar exentos de retención y de cualquier deber de información sobre los mismos, lo que supuso que durante años escapasen del control de la Administración.

Al mismo tiempo, tras la aprobación de la Directiva del Consejo de 24 de junio de 1988 en la que se regulaba la libre circulación de capitales en la Comunidad Europea, la entrada en vigor de este principio se preveía en España para el día 1 de enero de 1993, con lo que la medida estudiada se introdujo “con anterioridad a la completa liberalización de los movimientos de capitales para evitar que los Fondos que habían encontrado refugio en estos activos opacos se desplacen a otros activos opacos en el extranjero”⁵⁰⁰.

⁴⁹⁷HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, ob.cit., pág. 44.

⁴⁹⁸ SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*. ob.cit., pág. 27

⁴⁹⁹En HERNANI LACASA SALAS, J; DEL PASO BENGOA, J.M (Coords.) *La regularización fiscal y la nueva legislación de Renta y Patrimonio*. Madrid: Gaceta Fiscal, 1991, págs. 70-71.

⁵⁰⁰ HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, ob.cit., pág. 46.

Por ello, se permitió a aquellos contribuyentes que fueran titulares de Pagarés del Tesoro y otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra que optasen bien por canjear dichos activos por Deuda Pública Especial, o bien por esperar a la amortización ordinaria fijada en el momento en que dichos activos fueron emitidos.

De este modo, con la aprobación de la Disposición Adicional 13ª se cumplía un doble objetivo, ya que, por un lado, se terminó con el régimen excepcional de los Pagarés del Tesoro⁵⁰¹ y se solucionaron las graves distorsiones que se habían creado durante años en el mercado financiero⁵⁰² y, por otro lado, se garantizaba en cierta medida que esos fondos fuesen reinvertidos en títulos públicos que permitieran de nuevo financiar el déficit público⁵⁰³, todo ello antes de la entrada en vigor de la libre circulación de capitales para impedir que tales fondos fueran invertidos en otros títulos opacos emitidos en otros países.

La segunda de las vías que se introdujeron para permitir la regularización de determinadas situaciones tributarias, en la que sí se cumplieron los requisitos de declaración de información con relevancia tributaria previamente ocultada y el cumplimiento mediante el ingreso de la deuda tributaria resultante del procedimiento de regularización, fue establecida en la Disposición Adicional 14ª y tuvo como objeto la presentación de declaraciones complementarias, así como de los ingresos correspondientes, por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad al 1

⁵⁰¹ En el apartado quinto de la Disposición Adicional 13ª se establecía que: “a partir de 1 de enero de 1992, las nuevas emisiones de Pagarés del Tesoro estarán sometidas a las obligaciones ordinarias de colaboración con la Hacienda Pública. Las emisiones de Pagarés del Tesoro que estén en circulación a 31 de diciembre de 1991 conservarán, hasta su completa amortización, el régimen especial establecido en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros”.

⁵⁰² En su Sentencia de 2 de febrero de 2006 (FJ 4º), el Tribunal Supremo incide en la relación existente entre la regularización del año 1985 y la del 1991 cuando establece que la Disposición Adicional 13ª “pretendió dar respuesta al problema que para ciertos sectores de la sociedad representaba la titularidad de Pagarés del Tesoro con opacidad fiscal, que quiso solucionarse con la adquisición, por canje, de una Deuda Pública Especial de rentabilidad prácticamente nula (negativa teniendo en cuenta la inflación) y con permanencia obligada de seis años, lo que en última instancia provocaba el pago indirecto de las cuotas tributarias pendientes, pero con la posibilidad de aplicar su importe a la reducción de las rentas ocultadas en su día, haciendo así más benigno el coste de la afloración”.

⁵⁰³ Además de constituirse como una vía para la obtención de recursos para la financiación pública, los activos de Deuda Pública Especial supusieron un ahorro en el pago de intereses no sólo por los diferentes tipos de interés que el Estado debía satisfacer por los Pagarés del Tesoro en comparación con los derivados de la Deuda Pública Especial, sino porque teniendo en cuenta que el año 1993 era el año de vencimiento ordinario de los PT canjeables por Deuda Pública Especial, desde ese momento el Estado debía buscar otras fuentes de financiación en las que, de manera casi segura, el tipo de interés a pagar sería superior al 2%. Véase a este respecto PÉREZ PÉREZ, J.A. “La regularización fiscal y sus implicaciones económicas”, en *Cuadernos de Actualidad*, Año III, nº 4, 1991, pág. 116.

de enero de 1992, siempre que no hubiera mediado requerimiento o actuación administrativa o judicial.

Como puede observarse el régimen establecido en esta Disposición Adicional no constituyó una medida novedosa⁵⁰⁴, ya que sus características eran similares al establecido en el artículo 61 de la Ley General Tributaria de 1963 que constituía un programa de cumplimiento voluntario general y permitía de manera permanente la regularización de situaciones tributarias⁵⁰⁵. Podemos destacar, como elementos diferenciadores, que la aplicación del nuevo régimen establecido en la Disposición Adicional 14ª suponía la exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran resultar exigibles tras la declaración y la no interrupción de la prescripción regulada en los apartados a), b) y c) del artículo 64 de la Ley General Tributaria de 1963.

La regulación de un régimen de regularización más beneficioso que el ya establecido en la Ley General Tributaria de 1963 se explica por dos razones. La primera de ellas fue evitar que pudiera “considerarse contrario al principio de igualdad conceder sólo a los titulares de determinados activos la oportunidad de regularizar impunemente su situación fiscal”⁵⁰⁶, ya que aunque de manera permanente los contribuyentes disponían del mecanismo establecido en el artículo 61 de la Ley General Tributaria de 1963, la aplicación del mismo suponía la declaración e ingreso de las cantidades derivadas de los conceptos tributarios declarados y la exigencia de un interés de demora del 10% como mínimo, consecuencias que hubieran contrastado con los efectos derivados de la regularización mediante la suscripción de Deuda Pública Especial. La segunda de las razones por las que se introdujo este régimen especial de regularización fue incentivar su aplicación antes del endurecimiento del régimen vigente a la entrada en vigor de la Ley 18/1991.

A partir del día 1 de enero de 1992, por aplicación de lo establecido en el apartado 2º de la Disposición Adicional 14ª, los ingresos correspondientes a declaraciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirían un recargo del 10, 50 o 100%, dependiendo si las mismas eran presentadas antes de los tres meses siguientes al término del plazo

⁵⁰⁴ HERNANI LACASA SALAS, J; DEL PASO BENGEOA, J.M (Coords.) *La regularización fiscal y la nueva legislación de Renta y Patrimonio*, ob.cit., pág. 66.

⁵⁰⁵ MARTÍNEZ LAGO, M.A. ““Notas críticas sobre la regularización fiscal (I) La regularización mediante declaraciones complementarias”, ob.cit., pág. 1080.

⁵⁰⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*. ob.cit., págs. 38 y 39.

voluntario de presentación e ingreso, después de los tres meses o cuando no se produjera el ingreso al tiempo de la declaración, liquidación o autoliquidación, respectivamente⁵⁰⁷.

Esta segunda vía fue la única a la que pudieron acogerse los contribuyentes incumplidores que no dispusieran durante el plazo otorgado para la regularización de Pagars opacos, por estar dichas rentas materializadas en otros bienes y derechos, siendo su alcance mayor que el de la medida articulada en la Disposición Adicional 13ª. Mientras que las declaraciones complementarias podían presentarse “por cualquier concepto tributario”, la eficacia del canje por activos de Deuda Pública Especial únicamente se extendía frente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Patrimonio, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como tendremos ocasión de comprobar durante el desarrollo de este epígrafe⁵⁰⁸.

Finalmente, conviene hacer referencia a la continua insistencia por parte del Ministerio de Hacienda de que la presente regularización “era la última ocasión para “ponerse a bien” con la Hacienda (...) que era un acto excepcional”⁵⁰⁹, hasta el extremo de incluirse en la Disposición Adicional 21ª de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 el siguiente texto:

“A partir del 1 de enero de 1992 no se dictará disposición alguna, de cualquier rango, que implique para quien hubiere incumplido sus obligaciones tributarias, amnistía fiscal ni se establecerán otras regularizaciones análogas a las contenidas en la Disposición Adicional Decimotercera y en el punto uno de la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Esta Disposición, como indican SERRANO GONZÁLEZ y MERINO JARA⁵¹⁰, si bien podía resultar útil como medida de propaganda para incentivar la regularización, en realidad

⁵⁰⁷ PALACÍN RIBÉ, R; IÑIGO VEGA, M; MANCHEÑO GARCÍA-LARA, S; DEL HOYO ORTIGOSA, C. *La reforma de 1991 de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*. Madrid: Gómez Trujillo, C.B., 1991, pág. 521.

⁵⁰⁸ En PALACÍN RIBÉ, R. “Regularización fiscal voluntaria”, en *Tribuna Fiscal*, nº 12, 1991, pág. 51.

⁵⁰⁹ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (I) La regularización mediante declaraciones complementarias”, ob.cit., pág. 1080.

⁵¹⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILO, J.L; MERINO JARA, I. “Implicaciones tributarias y penales de las disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley del IRPF”, en *Impuestos*, nº 1, 1994, págs. 57-58. En idéntico sentido MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Valoración de las medidas de amnistía fiscal de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del

carecía de efectividad práctica debido a la ausencia de vinculación jurídica sobre leyes futuras, ya que bastaba con que una norma del mismo rango dispusiera lo contrario, tal y como sucedió posteriormente y tendremos ocasión de comprobar a lo largo de este estudio.

1.3.3. El canje de activos financieros regulado en la Disposición Adicional 13^a

Mediante la Disposición Adicional 13^a de la Ley 18/1991 se otorgó la posibilidad a los titulares de Pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga que se hubiesen emitido por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra y que se encontrasen en circulación en cualquier momento dentro del período comprendido entre el 8 de junio de 1991 y el 1 de enero de 1992, de que optasen por alguna de las siguientes alternativas. Por un lado, podían canjear los citados activos financieros por activos de Deuda Pública Especial. Por otro lado, podían esperar a la amortización ordinaria de los citados activos financieros, en los términos y condiciones fijados en el momento de su emisión, especificándose en este apartado que ante la falta de opción manifestada expresamente se entendería que habían optado por esta última posibilidad.

En este punto, debemos recuperar las consideraciones realizadas anteriormente sobre la adecuación de este tipo de previsiones al principio de libre circulación de capitales en relación con el régimen excepcional establecido para los Pagarés del Tesoro mediante la Ley 14/1985. Aunque este principio no entró en vigor hasta el 1 de enero de 1993 debemos tener presente que, en la actualidad, medidas de similar naturaleza han sido declaradas contrarias a la libre circulación de capitales regulada en el artículo 63 del TFUE y en el artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE por el TJUE. Ejemplo de ello es el *regime excepcional de regularização tributária* introducido mediante la Ley 39-A/2005 en Portugal, declarado contrario a los citados artículos en la Sentencia del TJUE de 7 de abril de 2011, (Asunto C-20/09, Comisión Europea contra República Portuguesa)⁵¹¹.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, nº 24, 1992, pág.238.

⁵¹¹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “La declaración tributaria especial: luces y sobras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria”, en *Revista jurídica de Catalunya*, Volumen III, nº 3, 2012, pág. 69.

Una vez definido de forma esquemática el contenido de la Disposición Adicional 13ª conviene analizar de manera pormenorizada los elementos esenciales de la misma y, de este modo, comprender por qué la suscripción de Deuda Pública Especial supuso una vía para la regularización de determinadas situaciones tributarias, así como el alcance de la citada regularización.

1.3.3.1. Ámbito subjetivo

Pudieron acogerse a la regularización establecida en esta Disposición Adicional, los titulares de Pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales que se encontrasen en circulación en cualquier momento dentro del período comprendido entre la entrada en vigor de la Ley y el 1 de enero de 1992, con la excepción de los Pagarés del Tesoro en poder de Entidades de Crédito a efectos del cumplimiento del coeficiente de inversiones obligatorias⁵¹².

Establecido lo anterior, hay que tener presente que, como requisito para poder ejercitar la primera opción, las personas físicas o jurídicas titulares de tales activos debían haber sido residentes fiscales en territorio común durante el año 1990. De este modo, tal y como se establece en la Disposición Adicional 13ª, apartado 3 f) de la Ley 18/1991, el régimen establecido en esta Ley resultaba aplicable a los titulares de Pagarés del Tesoro o activos de naturaleza similar emitidos por las Diputaciones Forales que fueron residentes en territorio común durante el año 1990, lo que significa que el hecho de que en años siguientes dichos titulares cambiasen su residencia al País Vasco o a Navarra no suponía su exclusión del régimen fiscal especial de los activos de Deuda Pública Especial⁵¹³.

⁵¹² Concretamente, según lo establecido en el artículo 3 de la Resolución de 8 de julio de 1991 de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera por la que se dispone la emisión de Deuda Pública Especial, podían entregarse en canje los siguientes activos:

- Pagarés del Tesoro
- Pagarés Forales puestos en circulación por la Diputación Foral de Álava al amparo de los Decretos Forales 1495/1990, de 16 de octubre y 1926/1990, de 26 de diciembre
- Pagarés Forales puestos en circulación por la diputación Foral de Guipúzcoa al amparo de los Decretos Forales 17/1990, de 27 de marzo, y 19/1991 de 12 de marzo
- Pagarés Forales puestos en circulación por la Diputación Foral de Vizcaya al amparo del Decreto Foral 127/1988, del Consejo de Diputados, de 30 de noviembre
- Los Activos Forales con retención en origen puestos en circulación por las Diputaciones Forales de Álava y Guipúzcoa.

⁵¹³ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (II) La regularización mediante canje de activos financieros”, ob.cit., pág. 1105.

Finalmente, de entre los elementos que definían el ámbito subjetivo de aplicación de la citada Disposición Adicional resultaba especialmente interesante el hecho de que únicamente se exigiera que los titulares de tales activos lo fueran de activos que se encontrasen en circulación en el período comprendido entre el día 8 de junio de 1991 y el 1 de enero de 1992, es decir, que no se exigiera la acreditación de la continuidad o del encadenamiento de inversiones desde la obtención de la renta o patrimonio ocultados hasta el momento del canje⁵¹⁴. Esto implicaba que cualquier contribuyente podía acudir a la suscripción de Deuda Pública Especial a partir de cualquier otro activo que poseyera, ya que bastaba con que adquiriese Pagarés del Tesoro durante el plazo otorgado para ejercitar el derecho de opción por una u otra alternativa y posteriormente los canjearse por Deuda Pública Especial⁵¹⁵. De esta forma, no se produce un control por parte de la Administración tributaria acerca de la identidad entre los contribuyentes que suscribieron Pagarés del Tesoro para regularizar su situación tributaria en un primer momento y, más tarde, realizaron su canje a través de la suscripción de Deuda Pública, lo que realmente impedía justificar esta nueva medida de regularización en la necesidad de dar una salida legal a aquellos contribuyentes que regularizaron su situación tributaria mediante la suscripción de Pagarés del Tesoro.

1.3.3.2. Ámbito objetivo y efectos jurídicos

Una vez determinados quiénes fueron concretamente los sujetos que pudieron beneficiarse de este régimen especial, así como los activos que pudieron canjearse por Deuda Pública Especial, resulta procedente incidir en cuáles eran las características de los activos de Deuda Pública Especial, lo que sentará las bases para poder analizar el régimen fiscal beneficioso que derivaba de la suscripción de los mismos. En cuanto a las características de la Deuda Pública Especial conviene tener presente que:

- Estaba representada mediante anotaciones en cuenta y tenía carácter nominativo.

⁵¹⁴Consúltese para más información HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, ob.cit., pág. 51 y HERNANI LACASA SALAS, J; DEL PASO BENGUA, J.M (Coords.). *La regularización fiscal y la nueva legislación de Renta y Patrimonio*, ob.cit., págs. 83-84.

⁵¹⁵ Así lo entendió la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en su Circular de 30 de julio de 1991, sobre criterios de aplicación de la Disposición Adicional 13ª. Puede consultarse a este respecto PERAIRE SORIANO, J.M. “Regularización tributaria 1991 (Aprobada por la Ley 18/1991)”, en *Carta tributaria. Monografías*, nº 144, 1991, pág. 6

- Su valor nominal unitario era de 10.000 pesetas y se emitieron al descuento, siendo su precio efectivo de suscripción fijado de manera que el rendimiento resultante fuese del 2% anual.
- Una de sus características fundamentales era la confidencialidad en las relaciones de suscriptores efectuadas por las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones⁵¹⁶ y que se depositaron en el Banco de España con anterioridad al 1 de marzo de 1992. La confidencialidad se garantizaba hasta la amortización anticipada o amortización ordinaria de los activos.
- Se determinó su intrasmisibilidad salvo a título *mortis causa*⁵¹⁷.
- Su vencimiento ordinario se producía a los 6 años de su emisión, esto es en 1997, pudiendo efectuarse en varias fechas durante dicho ejercicio.
- Una vez realizado el canje, los titulares de los activos de Deuda Pública Especial pudieron optar libremente cada año, en las fechas que posteriormente se determinaron, por su amortización anticipada, siendo el precio de amortización de los activos de Deuda Pública Especial el de la suscripción incrementado por los intereses devengados desde la fecha de suscripción hasta fecha en que se produjera la amortización anticipada. Para ello debían solicitarlo previamente a través de las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.
- Y, por último, el importe suscrito en Deuda Pública Especial podía imputarse a la reducción de rentas netas o patrimonios no declarados que pudiera poner de manifiesto la Administración mediante actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria, siempre que no se hubiera optado por la amortización anticipada.

⁵¹⁶ La condición de Entidad Gestora era otorgada por el Ministerio de Economía y Hacienda a aquellos titulares de cuentas en la Central de Anotaciones que reunieran las condiciones establecidas en el artículo 6.2 del Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, por el que se dispone la creación de un sistema de anotaciones en cuenta para la Deuda del Estado.

⁵¹⁷En el apartado 3 a) de la Disposición Adicional 13ª se regularon los detalles de la relación de suscriptores de los activos de Deuda Pública Especial en las que se recogieron por las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones el nombre y los dos apellidos o razón social de cada suscriptor, así como su número de identificación fiscal y el número de activos suscritos, no estando las Entidades Gestoras y demás intermediarios que intervinieron en la suscripción de Deuda Pública Especial obligados a informar a la Administración Tributaria sobre la identidad de los suscriptores. Esas relaciones de titulares debieron depositarse en el Bando de España con anterioridad al 1 de marzo de 1992, admitiéndose comunicaciones complementarias únicamente en caso de amortización anticipada o transmisión “*mortis causa*”. La confidencialidad se garantizaba hasta la amortización ordinaria o anticipada de los activos de Deuda Pública Especial. Sobre este asunto puede consultarse MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (II) La regularización mediante canje de activos financieros”, ob.cit., pág. 1099.

Como puede observarse, producido el canje por Deuda Pública Especial, el titular de tales activos disponía de dos alternativas: o bien esperar al vencimiento ordinario previsto para el año 1997, o bien optar por la amortización anticipada de los mismos solicitándolo a través de las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.

En el caso de que optase por la amortización ordinaria, según lo establecido en el apartado 3º de la Disposición Adicional 13ª, los activos de Deuda Pública Especial no se encontrarían sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, así como los rendimientos del capital mobiliario o los incrementos de patrimonio procedentes de la amortización de los activos de Deuda Pública Especial tampoco estarían sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni al Impuesto sobre Sociedades. Respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien el fallecimiento del titular era la única vía posible para la transmisión de tales activos dando lugar al devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la liquidación de la parte del impuesto correspondiente a dichos activos se difería al momento de su amortización ordinaria⁵¹⁸.

Junto con lo anterior, como efecto indirecto del régimen de la Deuda Pública Especial debemos tener presente que el mantenimiento de la confidencialidad hasta la fecha en que se produjera la amortización ordinaria conllevaba que la titularidad de tales rentas se hiciera pública en un momento en que ya habría prescrito el derecho de la Administración de determinar cualquier responsabilidad tributaria derivada de tales rentas inicialmente no declaradas, lo que en definitiva implicaba su regularización⁵¹⁹.

Sin embargo, el régimen fiscal expuesto, tal y como se ha mencionado anteriormente, no resultaba de aplicación en los supuestos de vencimiento anticipado de la Deuda Pública Especial. En el apartado 3 f) de la Disposición Adicional 13ª se establecía que los titulares de los activos de Deuda Pública Especial debían solicitar la amortización anticipada a las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, quienes comunicarían al Banco de España las solicitudes recibidas a los efectos de remitir al Ministerio de Economía y Hacienda la relación de

⁵¹⁸En SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*. ob.cit., págs. 32-33.

⁵¹⁹LÓPEZ LÓPEZ, H; CAMPIONE, R. “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, ob.cit., pág. 106.

los titulares de los mencionados activos que hubieran optado por la amortización anticipada y poner fin así a la confidencialidad sobre los datos de los titulares de estos activos⁵²⁰.

La amortización anticipada no suponía solamente el fin de la confidencialidad de los citados activos, sino que privaba a la Deuda Pública Especial del régimen fiscal establecido para los casos de amortización ordinaria y, por tanto, los rendimientos obtenidos de estos activos debían someterse a tributación dado que nos encontrábamos ante un rendimiento implícito del capital mobiliario obtenido en su totalidad en el momento del reembolso. Además de la tributación correspondiente a los rendimientos del capital mobiliario obtenidos en el momento de la amortización, los titulares de tales activos debían de regularizar las rentas ocultadas y obtenidas en los ejercicios no prescritos con anterioridad al canje de los activos de Deuda Pública Especial mediante la presentación de declaraciones complementarias, debido a que la amortización anticipada también supuso la no eficacia de la Deuda Pública Especial frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria.

Lo anterior pone de manifiesto que, tal y como señaló HORNILLOS URQUIZA, el canje de los Pagarés del Tesoro por Deuda Pública Especial no sólo podía utilizarse con la finalidad de regularizar los fondos en ellos invertidos, sino también “para lograr una confidencialidad temporal sobre los datos de la inversión de forma parecida a lo que sucedía anteriormente con los Pagarés del Tesoro”⁵²¹.

Por todo lo expuesto, no puede considerarse que mediante la suscripción de Deuda Pública Especial se produjera un completo reconocimiento y pago de la obligación tributaria previamente incumplida, lo que puede llevarnos a cuestionar la adecuación de esta medida al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada obligado tributario. Además de lo anterior, debido a la opacidad inherente al régimen de los Pagarés del Tesoro, no se produjo realmente un suministro de información con relevancia tributaria previamente ocultada. Por otra parte, tampoco se produjo la correspondiente liquidación ni el ingreso de la deuda tributaria resultante del procedimiento de regularización, sino que el sistema se articuló sobre la base de una suerte de compensación derivada del coste de oportunidad

⁵²⁰ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (II) La regularización mediante canje de activos financieros”, ob.cit., págs. 1104-1105.

⁵²¹ HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, ob.cit., págs. 53-54.

consecuencia del ofrecimiento de una rentabilidad muy baja respecto de otros instrumentos existentes en el mercado financiero.

De nuevo, la baja rentabilidad anual de los títulos de Deuda Pública Especial permitió la financiación de los gastos públicos a un coste muy reducido. A pesar de que este último aspecto puede considerarse como una medida de efecto equivalente al ingreso de la deuda tributaria que hubiera podido corresponder en cuanto suponen un aumento en los ingresos públicos que permite satisfacer las necesidades públicas, el conjunto de los aspectos aquí planteados nos lleva a considerar que en el régimen previsto en la Disposición Adicional 13ª concurren determinados caracteres que pueden limitar la consecución del objetivo último de estas medidas que es la obtención de una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

1.3.3.3. Procedimiento para la suscripción de Deuda Pública Especial

En función de lo establecido en el apartado 4º de la Disposición Adicional 13ª, los titulares de los activos financieros mencionados que optasen por el canje por activos de Deuda Pública Especial debían comunicarlo a una Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.

El valor del canje de los Pagarés se calculaba de la misma manera que el precio efectivo de emisión, esto es, teniendo en cuenta el plazo que mediase entre la fecha del canje y la fecha de su amortización ordinaria. De esta forma, cuando el resultado del cálculo del valor efectivo de los activos financieros entregados para el canje fuera inferior a un número entero de los activos de Deuda Pública Especial, el titular debía completar en efectivo la diferencia en el mismo momento de la presentación de la petición de canje⁵²².

En cuanto a las fechas establecidas para el canje, las mismas se regularon en la Orden de 28 de junio de 1991, y al respecto interesa señalar que las mismas fueron diferentes en función de si

⁵²² MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (II) La regularización mediante canje de activos financieros”, ob.cit., págs. 1098.

los activos a canjear eran Pagarés del Tesoro o activos de análoga naturaleza emitidos por las Diputaciones Forales de Navarra o el País Vasco.

1.3.3.4. Eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria

La eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria fue un elemento clave de los regímenes excepcionales de regularización que se introdujeron en nuestro ordenamiento jurídico mediante la Ley 18/1991. En el apartado 3 e) de la Disposición Adicional 13ª se establecía lo siguiente:

“El precio efectivo de adquisición de los activos de la Deuda Pública Especial podrá imputarse por los suscriptores a la reducción de las rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990, que pudiera poner de manifiesto la Administración Tributaria con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en otros bienes o derechos.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior será necesaria la obtención de la certificación de titularidad a la que hace referencia el párrafo tercero de la letra a) del presente apartado. En estos casos, el titular no podrá acogerse a la amortización anticipada prevista en la letra siguiente”.

Sin duda, este fue uno de los aspectos más beneficiosos que se derivaron del canje de activos de Deuda Pública Especial, siempre y cuando los fondos se mantuvieran invertidos en dichos activos hasta el momento de su amortización ordinaria. No sólo los rendimientos o incrementos del patrimonio obtenidos estaban exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Patrimonio y la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tras el fallecimiento del titular se difería en el tiempo al momento de la amortización anticipada, sino que en aquellos casos en que la Administración tributaria con motivo de actuaciones de comprobación o investigación pudiera poner de manifiesto rentas o patrimonios netos no declarados correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990, el precio efectivo de adquisición de los citados activos podía imputarse por los suscriptores a la

reducción de tales rentas o patrimonios no declarados, siempre y cuando no estuvieran materializados en otros bienes y derechos. Por ello, consideramos oportuno incidir más detenidamente en cada uno de los elementos que componen la eficacia de la Deuda Pública Especial frente a las actuaciones administrativas en vía de gestión o inspección.

En primer lugar, hay que tener presente que para aplicar la Deuda Pública Especial a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados era necesaria la obtención de la certificación de titularidad emitida por el Banco de España a solicitud de los titulares de los activos de Deuda Pública Especial y las consecuencias que derivaban de dicha reducción de rentas o patrimonios no declarados era que, una vez llevada a cabo, ya no era posible optar por la amortización anticipada de los mismos, debiendo permanecer los fondos invertidos en Deuda Pública Especial inmovilizados hasta la fecha prevista para la amortización ordinaria.

En segundo lugar, el precepto establecía que la misma podía aplicarse a “rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990”, lo que englobaba cualquier situación en la que se descubrieran rentas gravables, ya fuera tanto por ocultación o minoración de ingresos como por descubrimiento de gastos deducidos indebidamente o gastos no justificados⁵²³. El Informe de la DGT de 18 de junio de 1991 determinó que al emplearse la expresión “rentas o patrimonios netos” la imputación únicamente podía afectar a aquellos tributos cuyo hecho imponible se refiriera a rentas o patrimonios netos, esto es al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Patrimonio, al Impuesto sobre Sociedades e incluso al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, excluyendo de su ámbito de aplicación el Impuesto sobre el Valor Añadido, las Retenciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los tributos locales.

Junto a lo anterior, hay que tener presente que el precepto se refería a “correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990”, lo que, como señala HORNILLOS URQUIZA⁵²⁴, significó que sólo podía utilizarse para ejercicios anteriores a 1990, es decir, para los ejercicios de 1986, 1987, 1988 y 1989, de manera que la declaración correspondiente al ejercicio 1990, cuyo plazo voluntario de declaración concluyó tras la entrada en vigor de la norma estudiada, debió de

⁵²³PERAIRE SORIANO, J.M. “Regularización tributaria 1991 (Aprobada por la Ley 18/1991)”, ob.cit., pág. 7

⁵²⁴ HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, ob.cit., pág. 50.

haber sido correcta y exacta, no pudiendo recurrirse a la eficacia de la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, ya que la misma no alcanzaba a dicho ejercicio.

Finalmente, para la aplicación de la reducción del importe efectivo suscrito de Deuda Pública Especial a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, se exigieron dos requisitos, además de la obtención de la certificación de la titularidad⁵²⁵. El primero de ellos consistía en que las rentas o patrimonios no declarados no estuvieran materializados en otros bienes y derechos. Sin embargo, esta regulación inicial se matizó posteriormente por la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria que en su Circular de 30 de julio de 1991, tal y como se ha mencionado anteriormente, interpretó que a efectos de considerar si las rentas o patrimonios netos objeto de reducción estaban o no materializados en otros bienes o derechos, no se exigiría al sujeto pasivo acreditación de la “continuidad o encadenamiento de inversiones desde la renta o patrimonio ocultados hasta el canje, ni la tenencia en períodos intermedios de Pagares del Tesoro”⁵²⁶, recayendo en estos casos la carga de la prueba en la propia Administración, que fue quien debía verificar que tales rentas no estuvieran materializadas en otros bienes o derechos al tiempo del canje⁵²⁷.

El segundo de ellos se extrae de la lectura de la Disposición Adicional 13^a donde se observa que, a diferencia del texto de la Disposición Adicional 14^a, no se hace referencia a la necesidad de que no mediase requerimiento o actuación administrativa o judicial para disfrutar de las ventajas derivadas del canje, por lo que en un principio se podía concluir que el canje por activos de Deuda Pública Especial producía sus efectos incluso en aquellos casos en que en la fecha de entrada en vigor de la Ley existieran actuaciones de comprobación administrativas iniciadas y no concluidas⁵²⁸.

⁵²⁵ El Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de mayo de 2008 (FJ 6^o) mantiene que para que la reducción produzca sus efectos bastaba con “la mera solicitud de canje de los citados activos financieros a la Entidad Gestora, antes de la notificación de la liquidación tributaria” ya que este comportamiento del sujeto pasivo “satisface todas las exigencias de la disposición adicional 13^a porque (...) en estas específicas operaciones las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones actúan en calidad de Agentes de la Administración o, dicho de otro modo, como si de la propia Administración se tratase, razón por la cual las órdenes y comunicaciones realizadas a dichas Entidades deben entenderse hechas a la propia Administración, y las actuaciones que -insistimos, siempre en este concreto campo- llevan a cabo aquéllas deben entenderse realizadas por el poder público”.

⁵²⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*. ob.cit., págs. 38 y 39.

⁵²⁷ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (II) La regularización mediante canje de activos financieros”, ob.cit., pág. 1104.

⁵²⁸ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILO, J.L; MERINO JARA, I. “Implicaciones tributarias y penales de las disposiciones adicionales 13^a y 14^a de la Ley del IRPF”, ob.cit., págs. 61-63.

Posteriormente, tras la publicación del Informe de la DGT de 18 de junio de 1991, se aclaró que la eficacia de la Deuda Pública Especial se extendía “hasta el mismo momento en que se produzca la terminación de las actuaciones de comprobación o investigación tributaria”, matizando que dichos procedimientos no concluyen hasta el momento en que se produce la notificación del acto de liquidación⁵²⁹, y no sólo esto, sino que en la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 30 de julio de 1991 se establecía que en el curso de toda inspección se informaría al obligado tributario de la posibilidad de acogerse al canje de activos financieros y suscripción de Deuda Pública Especial.

De lo expuesto anteriormente y tomando como referencia unas palabras de MARTÍNEZ LAGO, podemos concluir que con la Disposición Adicional 13ª no solo se estableció una vía para terminar con la opacidad fiscal derivada del régimen de los Pagarés del Tesoro y de los AFROS⁵³⁰, que continuó garantizando la confidencialidad de los datos de los titulares y la financiación del déficit público a un tipo de interés inferior, sino que además “el dinero negro antes depositado en Pagarés y ahora canjeado por Deuda Pública Especial, salvo que pueda constatarse por la Inspección que está materializado en otros bienes o derechos, adquiere el carácter de “seguro fiscal” frente a las ocultaciones que pudieran descubrirse en actuaciones de comprobación e investigación”⁵³¹.

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

⁵²⁹ Como señaló PALACÍN RIBÉ “El efecto exonerador de la Deuda Pública Especial se producirá siempre que no se hayan notificado las correspondientes liquidaciones administrativas regularizando los períodos anteriores a 1990. Esto quiere decir que mientras no haya finalizado la actuación inspectora puede el sujeto pasivo acogerse al beneficio fiscal comentado en el precepto comentado, circunstancia que puede beneficiar a los contribuyentes que estén en proceso de inspección, los cuáles, si suscriben, antes de finalizar éste, Deuda Pública Especial, gozarán de todas las ventajas que conlleva este activo. Por el contrario, la notificación con anterioridad al 8 de junio de 1991 priva de eficacia la suscripción de Deuda Pública realizada con posterioridad”. En PALACÍN RIBÉ, R. “Regularización fiscal voluntaria” ob.cit., pág. 46.

⁵³⁰ Como señala MONEDERO ARANDILLA, “podemos concluir que la amnistía fue llevada a cabo de manera simultánea a la reforma de la fiscalidad de los productos financieros, de modo que aquellos que habían suscritos los famosos pagarés del Tesoro se vieron compelidos a suscribir deuda pública especial, salvo que quisieran padecer el riesgo de ser objeto de una comprobación administrativa sobre los capitales invertidos en este tipo de productos. De este modo, además, el Estado consiguió una financiación a tipos de interés privilegiados”. En MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, ob.cit., pág. 25.

⁵³¹ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (II) La regularización mediante canje de activos financieros”, ob.cit., pág. 1101.

Por tanto, no podemos considerar que la regularización mediante el procedimiento de suscripción de Deuda Pública Especial suponga un ejemplo adecuado de la implantación de un enfoque responsivo por parte de la Administración tributaria española. Por el momento, debe entenderse que la voluntariedad, la presentación de información completa y veraz sobre la situación previa de incumplimiento y el ingreso de la deuda tributaria que resulte de la aplicación de la normativa relativa al procedimiento de regularización suponen los elementos clave para justificar la adopción de un enfoque responsivo por parte de una Administración tributaria. Un enfoque de estas características supone que la Administración tributaria debe adaptar su respuesta al comportamiento del obligado tributario y, en relación con los programas de cumplimiento voluntario, esta adaptación se justifica porque el contribuyente regulariza su situación tributaria de forma espontánea, completa y veraz. Por ello, de lo expuesto debemos concluir que no se produjo ninguna de estas condiciones en el régimen regulado en la Disposición Adicional 13ª.

1.3.4. La regularización de situaciones tributarias en la Disposición Adicional 14ª

Mediante la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991 se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la posibilidad de que, hasta el 31 de diciembre de 1991, los sujetos pasivos pudieran realizar declaraciones complementarias⁵³² e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran resultar exigibles, siempre y cuando no hubiera mediado requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con dichas deudas tributarias.

1.3.4.1. Ámbito subjetivo

El apartado 1 de la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991 establecía genéricamente que los “sujetos pasivos” podían regularizar su situación tributaria respecto de cualquier concepto

⁵³² A este respecto resultan interesante matizar que “aun cuando la D.A. 14ª las califica en el primer párrafo de su ap. Uno como declaraciones complementarias, se configuran a lo largo de la norma como declaraciones extemporáneas, a efectuar una vez cumplido el plazo legal de ingreso previsto para cada tributo, y pueden ser complementarias (de las hechas en su día) o únicas, que no completan una anterior, precisamente por haberse omitido su presentación dentro del plazo legal”. En HERNANI LACASA SALAS, J; DEL PASO BENGÓA, J.M (Coords.) *La regularización fiscal y la nueva legislación de Renta y Patrimonio*, ob.cit., pág. 69.

tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, siempre y cuando no hubiera mediado requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias objeto de regularización.

De este modo, y en función de lo establecido en los artículos 30 y 33 de la Ley General Tributaria de 1963, vigente en el momento de la publicación de la normativa objeto de estudio, podían presentar declaraciones complementarias bajo el régimen establecido en la Disposición Adicional 14^a las personas físicas y jurídicas que según la Ley resultasen obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyeran una unidad económica o un patrimonio separado cuando fueran susceptibles de imposición por establecerse así en las Leyes tributarias⁵³³.

La Disposición Adicional 14^a establecía como requisito indispensable para poder presentar declaraciones complementarias, y para que las mismas produjeran los efectos que les eran propios, que no hubiera mediado “requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos”.

En su Informe de 18 de junio de 1991, la DGT determinó que este requisito debía interpretarse de manera que las declaraciones complementarias debían presentarse antes de la iniciación de actuaciones de comprobación por parte de la Administración y que, por tanto, no eran válidas las declaraciones complementarias presentadas con posterioridad al inicio de actuaciones de comprobación. No obstante, esta limitación únicamente afectaba a los conceptos tributarios que fueran objeto del citado procedimiento lo que significaba que, cuando estas actuaciones tuvieran alcance parcial, el contribuyente podía presentar una declaración complementaria por el resto de conceptos no incluidos en la comprobación⁵³⁴. Este requisito de la Disposición Adicional 14^a suponía una reducción de su ámbito subjetivo de aplicación, siendo además una limitación respecto de la vía establecida en la Disposición Adicional 13^a donde no se incluía un requisito similar.

⁵³³ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Valoración de las medidas de amnistía fiscal de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” ob.cit., pág. 241.

⁵³⁴ HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, ob.cit., pág. 56.

Es decir, la voluntariedad se configuró como un elemento fundamental de regularización en el régimen de declaraciones complementarias previsto con carácter temporal desde el 8 de junio de 1991 hasta el 31 de diciembre de ese mismo año. A este respecto, debemos considerar que el carácter voluntario de la declaración se definió en un sentido amplio al establecerse que era posible la regularización a pesar de que se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación, cuando el objeto de éste fuera un concepto tributario distinto a aquéllos que se pretendía regularizar. Este aspecto del régimen de regularización objeto de estudio es coincidente con el régimen de *VDP* canadiense y nos servirá como base para tratar en el capítulo tercero el alcance del carácter voluntario de la actuación del contribuyente como elemento clave en los programas de cumplimiento voluntario.

1.3.4.2. Ámbito objetivo y efectos jurídicos

Tal y como se ha mencionado anteriormente, el ámbito objetivo de aplicación de la Disposición Adicional 14^a era más amplio que el correspondiente a la Disposición Adicional 13^a y posee ciertos matices que hacen que los efectos de una y otra vía de regularización fueran ligeramente diferentes. La regularización de situaciones tributarias establecida en la Disposición Adicional 14^a extendía sus efectos a cualquier concepto tributario relativo a períodos impositivos anteriores a 1 de enero de 1990, siempre y cuando no hubiera mediado requerimiento o actuación administrativa o judicial respecto de las deudas objeto de regularización⁵³⁵.

Debido al carácter sumamente genérico del contenido de la Disposición Adicional 14^a, con la aprobación Orden de 18 de junio de 1991 fue cuando se perfilaron con mayor precisión los conceptos tributarios susceptibles de regularización. De este modo, en el apartado 2º del artículo 2 de la citada Orden se establecía que mediante las declaraciones complementarias objeto de estudio, a diferencia del régimen previsto en la Disposición Adicional 13^a, eran susceptibles de regularización las retenciones e ingresos por rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. También, en función de lo establecido en el apartado 3 de ese mismo artículo, la

⁵³⁵ ARIAS VELASCO, J. “Validez de la regularización mediante declaración (Disp. Adicional 14^a de la Ley 18/1991) cuando ya se habían iniciado actuaciones inspectoras”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 17, 1992, pág. 27.

regularización podía referirse a conceptos tributarios y ejercicios respecto de los que no estuviera establecido el sistema de autoliquidación a cargo del sujeto pasivo⁵³⁶.

Concretado lo anterior, cuando analizamos el alcance temporal de la Disposición Adicional 14ª debemos tener presente que el hecho de que se estableciera que las declaraciones complementarias podían presentarse “por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990” implicaba que los conceptos tributarios devengados durante los años 1990 y 1991 no eran susceptibles de regularización por esta vía excepcional. Por este motivo, los sujetos que presentasen una declaración complementaria por conceptos tributarios devengados con anterioridad a 1 de enero de 1990 debían, en caso de que existieran errores u omisiones respecto de ejercicios posteriores, acudir al régimen general de declaraciones extemporáneas establecido en el artículo 61 de la Ley General Tributaria de 1963 para su regularización⁵³⁷.

Tal y como establece MARTÍNEZ LAGO, no existía en la Disposición Adicional 13ª una limitación similar ya que mediante el canje de activos de Deuda Pública Especial podían aflorar rendimientos generados durante los ejercicios 1990 y 1991, siendo las diferencias entre el alcance temporal de una y otra medida lo que explica que, al comienzo del análisis de las mismas, hayamos comentado que en algunos casos podían resultar medidas complementarias. Esto es así debido a que, además del régimen establecido en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963 para la presentación de declaraciones extemporáneas, la regularización de los años 1990 y 1991 podía llevarse a cabo mediante la adquisición de Pagarés del Tesoro y su posterior canje por activos de Deuda Pública Especial⁵³⁸.

⁵³⁶“Aunque la Disposición Adicional de la Ley nada dice sobre este particular, es evidente que en su apartado uno se está refiriendo a cualquier concepto tributario devengado antes del 1 de enero de 1990 con independencia del procedimiento gestor establecido en cada caso. En estos supuestos el órgano competente practicará la liquidación administrativa que será notificada al contribuyente, quien a la vista de la misma, podrá acogerse al fraccionamiento del pago”, en PALACÍN RIBÉ, R. “Regularización fiscal voluntaria”, ob.cit., pág. 46.

⁵³⁷ HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, ob.cit., pág. 55.

⁵³⁸“Las declaraciones complementarias que estudiamos sólo podrán referirse a conceptos tributarios devengados con anterioridad al día 1 de enero de 1990 (que no haya, obviamente, prescrito ya). Esta limitación no aparece para la otra modalidad de regularización, por lo que podrán aflorarse rendimientos generados en los ejercicios 1990 y 1991” (...) “mediante el canje de activos financieros opacos y suscripción subsiguiente de Deuda Pública Especial”, en MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (I) La regularización mediante declaraciones complementarias”, ob.cit., pág. 1085.

Los efectos que producían la presentación de declaraciones complementarias y el ingreso de las cantidades declaradas bajo el régimen de la Disposición Adicional 14^a, como hemos comentado anteriormente, diferían en algunos aspectos respecto del régimen general establecido en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963.

Otro elemento diferenciador que se configuró como un aspecto determinante del régimen jurídico de la vía de regularización introducida en nuestro ordenamiento mediante la Disposición Adicional 14^a fue la incidencia de la misma sobre la interrupción de la prescripción regulada en aquel momento en el artículo 64 de la Ley General Tributaria de 1963. En dicho artículo se establecía que prescribía a los cuatro años: el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, la acción para imponer sanciones tributarias y el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Más adelante, en el artículo 66 de la Ley General Tributaria de 1963 se establecían las causas de interrupción de los plazos de prescripción, determinándose que en los supuestos regulados en las letras a), b) y c) del artículo mencionado anteriormente “cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda” supondría la interrupción de dicho plazo. En principio, tanto la presentación de declaraciones extemporáneas al amparo del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963 como la presentación de declaraciones complementarias conforme a la Disposición Adicional 14^a debían suponer una causa de interrupción del plazo de prescripción.

Sin embargo, en el párrafo segundo del apartado 1^o de la Disposición Adicional 14^a se establecía expresamente que “la presentación de estas declaraciones no interrumpirá los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 de la Ley General Tributaria”, lo que sin duda suponía un claro ejemplo de la configuración de la citada Disposición como una medida destinada a incentivar y facilitar la presentación de declaraciones con el objetivo principal de que los sujetos pasivos regularizaran su situación tributaria⁵³⁹.

⁵³⁹ PALACÍN RIBÉ, R; IÑIGO VEGA, M; MANCHEÑO GARCÍA-LARA, S; DEL HOYO ORTIGOSA, C. *La reforma de 1991 de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, ob.cit. pág. 518.

1.3.4.3. Aspectos formales de la presentación de declaraciones complementarias al amparo de la Disposición Adicional 14ª

Como señaló PALACÍN RIBÉ, la Disposición Adicional 14ª no estaba pensada como un mecanismo destinado “a la presentación de declaraciones sin ingreso, es decir, meros reconocimientos de deuda”, sino que el precepto se configuró como una vía para “la declaración de hechos o bases imposables no declarados anteriormente y como consecuencia de los cuales deriva una obligación sustantiva: el pago de la deuda tributaria”⁵⁴⁰.

Mediante la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de junio de 1991 se aprobaron los documentos de ingreso que debían utilizar los sujetos pasivos que regularizasen su situación al amparo de lo establecido en la Disposición Adicional 14ª. De este modo, se aprobaron diferentes modelos de documento de ingreso para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades que se recogieron en los Anexos I a X de la citada Orden y se aprobó un documento de ingreso total o del primer plazo, así como el de los plazos sucesivos para el resto de conceptos tributarios no expresamente incluidos en los anexos anteriores, que se recogieron en los Anexos XI y XII de la citada Orden.

Junto con los documentos de ingreso relativos a los conceptos tributarios objeto de regularización, los sujetos pasivos debían acompañar las declaraciones correspondientes debidamente cumplimentadas en los modelos aprobados en su día para cada uno de los conceptos y períodos que fueran objeto de regularización.

Especial mención requieren aquellos supuestos en que la regularización se refería a conceptos tributarios y ejercicios respecto de los cuales no estuviera establecido el sistema de autoliquidación a cargo del sujeto pasivo que también se encuentran dentro del ámbito objetivo de aplicación de la Disposición Adicional 14ª. En estos casos, en función de lo establecido en el apartado 3º del artículo 2 de la citada Orden Ministerial, el sujeto pasivo debía presentar, en la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente, una declaración comprensiva de todas las circunstancias o elementos integrantes del hecho imponible no declarado o declarado de forma

⁵⁴⁰ PALACÍN RIBÉ, R. “Regularización fiscal voluntaria”, ob.cit., pág. 49.

incorrecta anteriormente mediante los modelos oficialmente aprobados al efecto. Una vez presentada dicha declaración, el órgano competente de la Administración practicaría la oportuna liquidación que era posteriormente notificada al sujeto pasivo, quien podía en ese caso optar por el fraccionamiento del pago de la deuda resultante.

Los ingresos que derivasen de la regularización de situaciones tributarias pudieron realizarse en un solo pago o fraccionándose en cuatro pagos iguales anuales sin necesidad de prestación de garantía alguna⁵⁴¹. En el caso de que el sujeto pasivo optase por realizar el ingreso mediante un único pago, la totalidad del ingreso debía realizarse en el mismo momento de la presentación de la autoliquidación en la Entidad de depósito que prestase el servicio de Caja en la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente al lugar en que debiera procederse a la presentación de la declaración. En el caso de optarse por el fraccionamiento, el ingreso del primer plazo debía llevarse a cabo en el mismo momento de la presentación de la autoliquidación y bajo las mismas condiciones expuestas respecto a aquellos sujetos pasivos que optaron por la modalidad de pago único. Los tres plazos restantes debían ingresarse antes del día 20 de diciembre de cada uno de los tres años naturales siguientes en la misma Caja de la Delegación o Administración de Hacienda donde se realizó el ingreso relativo al primer plazo.

Si bien el sujeto pasivo que optase por el fraccionamiento en el pago no debía prestar garantía alguna para que se le concediera el mismo, sí debía autoliquidar en los documentos de ingreso correspondientes a los tres pagos aplazados los intereses de demora devengados hasta la fecha, contados a partir del 1 de enero de 1992. Además, tal y como se establecía en la Disposición Adicional 14^a, la falta de pago de un plazo a su vencimiento era determinante de su exigibilidad en vía de apremio, resultando de aplicación las normas establecidas en el Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre)⁵⁴².

A este respecto, mención aparte merecen aquellos supuestos en los que no estuviera establecido el sistema de autoliquidación a cargo del sujeto pasivo ya que, a pesar de que en estos

⁵⁴¹ HERNANI LACASA SALAS, J; DEL PASO BENGEOA, J.M (Coords.) *La reforma de 1991 de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, ob.cit., págs. 69-70.

⁵⁴² “Las cuotas objeto de aplazamiento devengaban interés de demora que debe ser objeto de liquidación e ingreso por parte del contribuyente al realizar cada uno de los ingresos aplazados, sin que la Administración efectúe requerimiento previo al contribuyente, es decir, tratándose como una forma de ingreso en período voluntario con cálculo de interés de demora”, en HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, ob.cit., pág. 56.

supuestos los sujetos pasivos también tenían la opción de elegir entre la modalidad de pago único o pago fraccionado, su ingreso debía realizarse en cualquier Entidad colaboradora de la provincia que correspondiera a la Delegación o Administración de Hacienda, en la que, según la normativa específica de cada tributo, debía presentarse la declaración. Las restantes previsiones en cuanto a los plazos expuestas anteriormente respecto del ingreso único, así como del primer pago en caso de aplazamiento y de los tres pagos restantes, eran idénticas que en el supuesto anterior.

Como puede observarse de todo lo expuesto, el régimen de declaraciones complementarias de la Disposición Adicional 14ª se articuló sobre la base de una declaración espontánea del obligado tributario que incluyera información sobre una situación previa de incumplimiento de sus obligaciones tributarias y que exigía el ingreso de las cuotas tributarias correspondientes. Sobre este extremo, debemos valorar positivamente que se otorgase a los contribuyentes la posibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria. Una previsión de estas características se incluyó en el régimen de regularización previsto en el artículo 30 de la Ley 50/1977, en el 2014 *Offshore Voluntary Disclosure Program* estadounidense y se prevé actualmente en el régimen de declaraciones extemporáneas regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria. Como hemos mencionado anteriormente, entendemos que este tipo de medidas permite que los contribuyentes con dificultades económicas de carácter transitorio puedan acceder al programa, algo que debe valorarse muy positivamente.

1.3.4.4. Eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria

De manera similar a lo estudiado respecto la Disposición Adicional 13ª, en la Disposición Adicional 14ª se indicaba que “los incrementos de patrimonio no justificados declarados por el sujeto pasivo en estas declaraciones complementarias, podrán imputarse a la reducción de rentas netas no declaradas de períodos impositivos anteriores, que pudiera poner de manifiesto la Administración con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en bienes o derechos determinados”.

Analizando el contenido de este párrafo del apartado 1º de la Disposición Adicional 14ª se observa que el sujeto pasivo disponía de dos alternativas a la hora de realizar su declaración

complementaria, teniendo las mismas diferente alcance. La primera de ellas consistía en presentar las correspondientes declaraciones complementarias de las rentas ocultadas anteriormente indicando el origen y el período impositivo al que correspondiera su imputación, siendo sus efectos según lo establecido en la Disposición Adicional 14ª la no exigencia de intereses ni sanciones, así como la no interrupción de la prescripción. La segunda de las posibilidades consistía en el afloramiento de dichas rentas como incremento de patrimonio no justificado, ocultando así su origen a la Administración, lo que además de producir los efectos anteriores permitía al sujeto pasivo imputar dicho incremento a las rentas netas no declaradas en períodos impositivos anteriores, que pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación⁵⁴³, previsión como hemos dicho similar a la recogida en la Disposición Adicional 13ª pero con ciertos matices diferenciadores.

En primer lugar, como señala MARTÍNEZ LAGO⁵⁴⁴, estos matices diferenciadores se evidencian en el hecho de que en el citado precepto se hacía referencia únicamente a “rentas netas”, mientras que en la Disposición Adicional 13ª se hacía alusión a “rentas o patrimonios netos”. Esta diferenciación entre uno y otro precepto es lo que nos lleva a interpretar que la reducción en el caso de la Disposición Adicional 14ª resultaba aplicable exclusivamente a los impuestos sobre la renta, esto es, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, interpretación que fue respaldada por el Informe de la DGT de 18 de julio de 1991.

En segundo lugar, en cuanto al hecho de que para llevarse a cabo la reducción de rentas netas se estableciera como requisito que “dichas rentas no estuvieran materializadas en bienes o derechos determinados”, podemos afirmar que éste fue un aspecto que planteó diversas dudas ya que, a no ser que dichas rentas se destinasen a la adquisición de bienes precederos, generalmente continuarían materializadas en algún bien o derecho, lo que privaría de eficacia a la normativa analizada⁵⁴⁵. Por este motivo resulta lógico pensar que la finalidad de la norma era la de considerar que el requisito de la no materialización se refería a la materialización de las rentas en bienes o

⁵⁴³ PALACÍN RIBÉ, R; IÑIGO VEGA, M; MANCHEÑO GARCÍA-LARA, S; DEL HOYO ORTIGOSA, C. *La reforma de 1991 de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, ob.cit. pág. 521.

⁵⁴⁴ MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (I) La regularización mediante declaraciones complementarias”, ob.cit., pág. 1086.

⁵⁴⁵ HERNANI LACASA SALAS, J; DEL PASO BENGUA, J.M (Coords.) *La regularización fiscal y la nueva legislación de Renta y Patrimonio*, ob.cit., págs. 68-69.

derechos determinados, distintos de los que constituían el incremento de patrimonio no justificado objeto de la declaración complementaria.

Por último, respecto al momento en que debían haberse puesto de manifiesto tales rentas netas no declaradas, el Informe de la DGT de 18 de julio de 1991 determinó que tales rentas netas debían ponerse de manifiesto por la Administración con posterioridad a la presentación de la correspondiente declaración complementaria.

Como podemos observar, aquellos sujetos pasivos que optaron por la segunda de las alternativas y afloraron las rentas ocultas como incrementos no justificados del patrimonio, disfrutaron, al igual que aquellos que optaron por el canje de activos de Deuda Pública Especial y los mantuvieron hasta la fecha de su amortización ordinaria, de un “seguro fiscal” frente a futuras actuaciones administrativas de comprobación, si bien en este caso el alcance de la eficacia de las declaraciones complementarias a este respecto era diferente.

Este aspecto coincidente en ambas oportunidades de regularización constituye un elemento que permite dudar sobre el carácter completo y veraz de la información revelada en el seno de los mismos. Como veremos en el apartado I del capítulo tercero, la presentación de una declaración completa y veraz que contenga información sobre conceptos tributarios previamente ocultados al fisco constituye un elemento importante a la hora de determinar el contenido de un programa de cumplimiento voluntario, de examinar su adecuación a la adopción por parte del legislador de una filosofía de regulación responsiva y de la Administración tributaria competente y de su idoneidad para la consecución del objetivo último de una medida de estas características que es la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

1.3.4.5. Endurecimiento del régimen de declaraciones extemporáneas previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

Como medida complementaria de la regularización establecida en la Ley 18/1991, de 6 de junio, en el apartado 2º de la Disposición Adicional 14ª se determinó que, a partir del 1 de enero de 1992, el apartado 2º del artículo 61 de la Ley General Tributaria de 1963 quedaría redactado de la siguiente forma:

“Los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100”.

De este modo, se produjo un endurecimiento considerable del régimen jurídico establecido hasta el momento para la presentación de declaraciones extemporáneas, ya que, hasta el 31 de diciembre de 1991, los ingresos realizados fuera de plazo y sin requerimiento previo comportaban el abono del interés de demora, que no podía ser inferior al 10% de la deuda tributaria, así como la exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas.

A partir de esa fecha, los ingresos realizados fuera de plazo y sin requerimiento previo sufrirían un recargo único del 50%, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran resultar exigibles, siendo el recargo del 10% en aquellos casos en que el ingreso se efectuase dentro de los tres meses siguientes a la finalización plazo voluntario de presentación e ingreso. Finalmente, se estableció que en aquellos casos en que no se efectuase el ingreso al tiempo de la declaración y no se solicitase expresamente su aplazamiento o fraccionamiento, se exigiría en vía de apremio un recargo único del 100%.

Posiblemente, este nuevo régimen de las declaraciones extemporáneas se introdujo con la finalidad de incentivar la regularización ante la previsión de un endurecimiento del régimen vigente y fue calificado por la doctrina como desproporcionado y dudosamente incentivador del

cumplimiento extemporáneo⁵⁴⁶, al considerarse que debido a la elevada cuantía del recargo, éste había perdido su naturaleza indemnizatoria pasando a tener naturaleza sancionadora⁵⁴⁷.

A este respecto, y como hemos tenido ocasión de analizar previamente, conviene reincidir en que tanto el recargo único del 50% como el del 100% fueron declarados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional, estando los argumentos del Tribunal Constitucional basados principalmente en la aplicación de un criterio cuantitativo⁵⁴⁸.

Concretamente, respecto del recargo único del 50%, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 276/2000 estableció que resultaba evidente “que la cuantía del recargo que enjuicamos (...) impide considerar que éste cumple una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61.2 LGT. En efecto (...) la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) LGT” (...). “La única diferencia que puede apreciarse es que el recargo tiene un componente indemnizatorio del que la sanción carece; diferencia, no obstante, que no tiene magnitud bastante como para favorecer el pago voluntario. De manera que, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores”⁵⁴⁹.

Similares consideraciones expuso el Tribunal Constitucional en su Sentencia 291/2000, de 30 de noviembre, cuyo objeto era la constitucionalidad del recargo único del 100% y donde reitera lo establecido en la Sentencia nº 276/2000 sobre la función de castigo y el carácter sancionador del recargo único del 50%, afirmando que “en este supuesto en el que la cuantía del recargo es del

⁵⁴⁶“De esta forma puede apreciarse que se penaliza esta regularización con grave perjuicio para la propia Administración Tributaria al ser menos gravoso para el contribuyente instar la actuación administrativa que regularizar sin requerimiento previo su situación”, en HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, ob.cit., pág. 58.

⁵⁴⁷“Creemos absolutamente desproporcionados los “recargos únicos” que se prevén y que, en realidad, no son sino una sanción tributaria de carácter pecuniario por el mero retraso en el pago” (...) “En nuestra opinión es clara la naturaleza punitiva y no meramente indemnizatoria del recargo o sanción previsto y, por lo tanto, deberá imponerse de acuerdo con el procedimiento sancionador”, en MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (I) La regularización mediante declaraciones complementarias”, ob.cit., pág. 1090.

⁵⁴⁸GOROSPE OVIEDO, J.I. “La inconstitucionalidad de los recargos del art. 61.2 Ley General Tributaria y sus consecuencias”, ob.cit. pág. 6.

⁵⁴⁹Sentencia del Tribunal Constitucional nº 276/2000, de 10 de noviembre de 2000 (FJ 5º).

100 por 100, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador”⁵⁵⁰.

1.3.5. Eficacia penal de las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991

Nada se decía en las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991 acerca de la eficacia penal de las vías de regularización establecidas en ellas, lo que generó un amplio debate respecto de si la suscripción de Deuda Pública Especial o la presentación de declaraciones complementarias extendía su eficacia a la responsabilidad penal derivada del delito contra la Hacienda Pública regulado en el artículo 349 del Código Penal vigente en aquel momento⁵⁵¹.

Por un lado, algunos autores consideraban que, al ser el artículo 349 del Código Penal un delito de resultado, la configuración de una medida de regularización que conllevara el cumplimiento espontáneo y, por tanto, la reparación del perjuicio causado constituía una excusa absolutoria⁵⁵². Por otro lado, otros autores defendieron que no podía tratarse de una excusa absolutoria debido a que la materia penal requiere de una Ley Orgánica, según lo establecido en los artículos 25.1 y 2 en relación con el artículo 53.1 y 81.1 CE⁵⁵³. Por tanto, en cuanto que la Ley 18/1991 era una Ley Ordinaria, entendían que el alcance de las Disposiciones Adicionales se configuraba como una atenuante según lo establecido en el artículo 9.9º del Código Penal⁵⁵⁴.

Finalmente, estas dudas se despejaron mediante la Disposición Adicional 1ª de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social⁵⁵⁵. En dicha norma

⁵⁵⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 291/2000, de 30 de noviembre de 2000 (FJ 10º).

⁵⁵¹ Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publica el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre.

⁵⁵² FERREIRO LAPATZA, J.J. “La aplicación de la disposición adicional 13ª de la Ley del IRPF (Deuda Especial) a los supuestos de delito fiscal”, en *Impuestos*, Tomo II, 1992, págs. 431-437.

⁵⁵³ LÓPEZ AGUILAR, F.J. “La reserva constitucional de ley en materia penal (Ley, reserva de ley y legalidad penal, desde la perspectiva del constitucionalista español)”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 11, nº 33, septiembre-diciembre 1991, págs. 117-119.

⁵⁵⁴ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILO, J.L.; MERINO JARA, I. “Implicaciones tributarias y penales de las disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley del IRPF”, *ob.cit.*, págs. 74-76.

⁵⁵⁵ Disposición Adicional 1ª Ley Orgánica 6/1995: “Quedarán exentos de responsabilidad penal quienes suscribieron Deuda Pública Especial en los términos, plazos y condiciones establecidas en la disposición adicional decimotercera

se reguló la exención de responsabilidad penal a quienes hubieran suscrito Deuda Pública Especial de acuerdo con lo previsto en la Disposición Adicional 13ª, así como también a quienes hubieran regularizado su situación tributaria con arreglo a lo previsto en la Disposición Adicional 14ª, extendiendo dicha exención también a los supuestos en que surgieran a la luz irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que los sujetos pudieran haber cometido de manera previa a la regularización de su situación tributaria.

En este punto, debemos recordar que la claridad y precisión en los términos de la regularización han sido elementos calificados como básicos por la OCDE para que los programas de cumplimiento voluntario cumplan la finalidad que les corresponde. Además de ello, no puede negarse la situación de inseguridad jurídica que se genera en los contribuyentes por el hecho de que determinados aspectos de la regularización se determinen de forma posterior a la conclusión del plazo otorgado para acceder al programa de cumplimiento voluntario en cuestión. Como veremos, el principio de seguridad jurídica, en su vertiente conocida como seguridad de orientación, produce sus efectos en el proceso de elaboración normativa y constituye un mandato al legislador de que las normas sean públicas, claras y de que gocen de cierto grado de estabilidad. Por ello, los diferentes elementos de un programa de cumplimiento voluntario deben estar claramente determinados de manera previa a su implantación y, entre ellos, no puede negarse la importancia de las consecuencias penales del procedimiento de regularización por su repercusión directa en el obligado tributario y en su futuro.

de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y apliquen su precio efectivo de adquisición, de acuerdo con lo previsto en la citada disposición, a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, en relación con las deudas tributarias derivadas de dichas rentas o patrimonios.

También quedarán exentos de responsabilidad penal, en relación con las deudas anteriormente mencionadas, quienes hubieren regularizado su situación tributaria con arreglo a lo previsto en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos anteriores alcanzará igualmente a dichos sujetos por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, los mismos pudieran haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

1.4. La Declaración Tributaria Especial de 2012

1.4.1. Régimen jurídico

En el año 2012 se implementó en nuestro ordenamiento jurídico una nueva medida susceptible de ser calificada como programa de cumplimiento voluntario especial, cuya finalidad principal era, de nuevo, “favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas”⁵⁵⁶.

Mediante la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012⁵⁵⁷, se permitió a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que pudieran presentar una declaración con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de determinados bienes o derechos previamente ocultos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición. Para ello, debían presentar la citada declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar el porcentaje del 10% al importe o valor de adquisición de tales bienes y derechos, lo que determinaba la inexigibilidad de sanciones, intereses y recargos.

De este modo, tras la aprobación de la citada norma, se insertó en nuestro ordenamiento la conocida como “Declaración Tributaria Especial”, así como otras modificaciones normativas con la finalidad de reducir el déficit público generado en el año 2012, destacando de entre dichas medidas, por su relación con la declaración objeto de estudio, las modificaciones llevadas a cabo en los artículos 180 y 221 de la Ley General Tributaria y la introducción de una nueva Disposición Adicional 15ª en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁵⁶ Fragmento extraído del Apartado VII de la Exposición de Motivos 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.

⁵⁵⁷ El Real Decreto Ley 12/2012 fue convalidado por Resolución de 12 de abril de 2012, del Congreso de los Diputados. No hay que olvidar que la convalidación del Real Decreto Ley por el Congreso de los Diputados no cambia su naturaleza jurídica, pudiendo ser impugnado y declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional por haber regulado materias excluidas por el propio artículo 86.1 CE o por no concurrir en el supuesto concreto la extraordinaria y urgente necesidad como presupuesto habilitante para la aprobación del citado Real Decreto Ley. Véase a este respecto MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob.cit., págs. 148-149.

Posteriormente, la regulación inicial de la Declaración Tributara Especial fue modificada mediante el Real Decreto Ley 19/2012⁵⁵⁸. En dicho Real Decreto Ley, concretamente en su Disposición Final Tercera, se añadían dos nuevos apartados en la Disposición Adicional 1ª, los apartados 6 y 7 relativos a la diferenciación entre titular jurídico y titular real y al valor a efectos fiscales de los bienes y derechos objeto de declaración, respectivamente.

En el apartado 5º de la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 se establecía que el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobaría el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas fueran necesarias para el cumplimiento de esta disposición, desarrollo que se llevó a cabo meses más tarde mediante la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo. En dicha Orden se aprobaron las medidas necesarias para su cumplimiento, el modelo de declaración (Modelo 750) y se regularon las condiciones generales y el procedimiento para la presentación del citado modelo. Conviene apuntar al respecto que la citada Orden introdujo útiles aclaraciones sobre diversos matices de la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012, aclaraciones que en algunos supuestos y debido a su alcance fueron consideradas una extralimitación respecto de la regulación inicial de la Declaración Tributaria Especial introducida mediante el citado Real Decreto Ley⁵⁵⁹.

A pesar de lo anterior, debido a los numerosos interrogantes planteados y pendientes de solución tras la publicación de la citada Orden, antes de la finalización del plazo de declaración, fijado para el día 30 de noviembre de 2012, fueron necesarias nuevas aclaraciones. Por su parte,

⁵⁵⁸Real Decreto Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios. El Real Decreto Ley 19/2012, de 25 de mayo, fue convalidado por Resolución del Congreso de los Diputados el día 14 de junio de 2012, posteriormente fue tramitado como proyecto de Ley por el procedimiento de urgencia (según lo establecido en el artículo 86. 3 de la Constitución española) y fue finalmente derogado por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, Ley que reprodujo en su Disposición Final Tercera la regulación establecida por el Real Decreto Ley 19/2012 sobre los apartados 6 y 7 de la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012.

⁵⁵⁹ Este último hecho explica que la misma fuera objeto de un recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Partido Socialista Obrero Español (PSOE) el día 25 de junio de 2012, recurso que fue inadmitido por la Audiencia Nacional mediante Auto de 18 de octubre de 2012, por considerar que el PSOE carecía de legitimación activa en función de lo establecido en los artículos 19 y 69 b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Frente al Auto de inadmisión, el PSOE interpuso recurso de reposición que fue desestimado por la Audiencia Nacional mediante su Auto de 16 de noviembre de 2012, con condena en costas para el PSOE. Posteriormente, el PSOE preparó recurso de casación y, previo emplazamiento ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, interpuso el citado recurso mediante escrito presentado el 17 de enero de 2013. Finalmente, dicho recurso de casación fue desestimado con imposición de costas para el PSOE.

la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera emitió dos notas, una el día 11 de mayo y otra el 24 de mayo de 2012, donde pretendía responder a las cuestiones planteadas sobre la relación entre la eficacia penal de la Declaración Tributaria Especial y el delito de blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, así como las obligaciones referentes a su prevención.

Más tarde, la DGT emitió dos Informes, uno el 27 de junio y otro el 11 de octubre de 2012, en los que se resolvieron las diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial que fueron planteadas a dicho Centro. Numerosas fueron las dudas originadas sobre la eficacia vinculante de dichos Informes debido a que los mismos carecen de carácter normativo, suponiendo una vía mediante la que este Centro expresa criterios interpretativos⁵⁶⁰.

Sin embargo, el hecho de que carezcan de carácter normativo y no sean vinculantes para la Administración en el sentido en el que lo son las consultas tributarias, no quiere decir que los mismos no sean susceptibles de producir efecto alguno, ya que en última instancia reflejan el criterio de la DGT, organismo que posee entre otras funciones “la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas”⁵⁶¹. De modo que, cuando un contribuyente hubiera presentado una Declaración Tributaria Especial guiándose por los criterios interpretativos expuestos por la DGT, cualquier actuación de la Administración tributaria que se opusiera a dichos criterios sería contraria a los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución española), buena fe y confianza legítima (artículo 3.1 apartado e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público), lo que supondría al mismo tiempo una posible línea de defensa para evitar la aplicación de sanciones en el caso de que los tribunales cuestionasen la adecuación de la declaración presentada siguiendo los criterios expuestos por la DGT.

⁵⁶⁰ CAZORLA PRIETO, L.M. “La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico”, en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 157, 2013, págs. 94-96.

⁵⁶¹ Artículo 3.1 b) del Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

1.4.2. Fundamento y finalidad

Del contexto en que se produjo la publicación del Real Decreto Ley 12/2012, destaca principalmente la grave situación de crisis económica en la que se encontraba España. Nuestro país estaba en una situación en la que el déficit público era muy elevado y se había venido produciendo un uso habitual de la Deuda Pública para satisfacer las necesidades públicas⁵⁶², entre cuyas características definitorias se encuentra el carácter no definitivo de los ingresos que produce⁵⁶³, lo que conllevó la necesidad de aumentar el nivel de ingresos públicos. Por ello, mediante el Real Decreto Ley 12/2012 se introdujeron en nuestro ordenamiento diversas medidas cuya finalidad principal era mitigar los efectos de la citada crisis económica y reducir el déficit público establecido para el año 2012.

La Declaración Tributaria Especial se introdujo con el objetivo de proporcionar a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes una vía para que pudieran regularizar su situación tributaria, siempre que fueran titulares de bienes y derechos que no se correspondieran con las rentas declaradas en dichos impuestos, para lo que se les otorgaba un plazo que se iniciaba el día 31 de marzo y finalizaba el día 30 de noviembre de 2012.

En el presente caso nos encontramos ante una situación excepcional, ya que como señalaba BARRACHINA JUAN, la aprobación del citado Real Decreto Ley “no fue precedida de un debate previo ni en el Congreso de los Diputados, al no desear el Gobierno anticipar el contenido de la reforma ni de las medidas adoptadas para reducir el déficit público, ni tampoco en sectores especializados”⁵⁶⁴. Por tanto, en este caso no se produjo una explicación suficiente por parte del Gobierno sobre su contenido ni tampoco sobre su finalidad, siendo la publicidad y justificación de la medida uno de los pasos previos imprescindibles señalados por la OCDE para el éxito de una medida de estas características⁵⁶⁵.

⁵⁶² CENCERRADO MILLÁN, E. Medidas adoptadas en el Impuesto sobre Sociedades ante la crisis económica, en MÁLVAREZ PASCUAL, L.; RAMÍREZ GÓMEZ, S. (Dirs.) *Fiscalidad en tiempos de crisis*, 2014, Navarra: Aranzadi, págs. 273-280.

⁵⁶³ NAVARRO FAURE, A. (Coord.) *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob.cit., págs. 161-166.

⁵⁶⁴ BARRACHINA JUAN, E. “El fracaso de la amnistía”, en *Consell Obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, nº 276, 2012, pág. 35

⁵⁶⁵ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., page. 19.

Únicamente, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas presentó la medida mencionada como una oportunidad para incrementar los ingresos públicos fijando las previsiones de recaudación por la presentación de tal declaración en 2.500 millones de euros⁵⁶⁶, las cuáles fueron calificadas por la doctrina como excesivamente optimistas. Esta calificación fue confirmada por los resultados de la misma, ya que según datos expuestos por el propio Ministro de Hacienda en el Congreso de los Diputados, el importe de las bases imponibles afloradas fue de 40.000 millones de euros⁵⁶⁷, siendo las cuotas tributarias ingresadas de 1.196 millones de euros⁵⁶⁸.

Junto a lo anterior, hay que tener presente que durante el plazo de presentación de la Declaración Tributaria Especial se produjo la aprobación 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, mediante la que se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero establecida en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria, obligación cuyo incumplimiento lleva aparejada la aplicación de un durísimo régimen sancionador que será analizado más adelante⁵⁶⁹. Resulta evidente, por tanto, que la introducción de dicha obligación de información en el momento apuntado constituyó “una verdadera declaración de intenciones por lo que se refiere a la lucha contra el fraude fiscal”⁵⁷⁰ y pudo ser un incentivo en la decisión de los contribuyentes de acogerse o no al régimen establecido en la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012.

⁵⁶⁶ Nota de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre la Presentación de los Presupuestos Generales para 2012, pág. 17. Puede consultarse en: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2012/CONSEJO%20DE%20MINISTROS/30-12-03%20PresentacinPGE2012.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁵⁶⁷ SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*, ob.cit., pág. 45

⁵⁶⁸ Fuente: Informe Anual Recaudación Tributaria Año 2012, pág. 16.

⁵⁶⁹ IGLESIAS CASAIS, J.M.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, ob.cit., págs. 197-198.

⁵⁷⁰ MAIANTI LÁZARO, M. “La Amnistía Fiscal de 2012. Régimen jurídico y constitucionalidad”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº Extra, 2013, pág. 22.

1.4.3. Ámbito subjetivo

1.4.3.1. Sujetos incluidos dentro del ámbito de aplicación de la Declaración Tributaria Especial

El apartado 1º de la Disposición Adicional 1º establecía que podían presentar la Declaración Tributaria Especial los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto de la Renta de no Residentes que fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondieran con las rentas declaradas en dichos impuestos, siempre que hubieran sido titulares⁵⁷¹ de los citados bienes y derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera concluido antes de la entrada en vigor de la norma objeto de estudio.

Junto a lo anterior, en el apartado 4º de la citada Disposición se determinaba que, del mismo modo que en el régimen de las declaraciones extemporáneas del artículo 27 de la Ley General Tributaria, lo establecido en la misma no resultaría de aplicación en relación con aquellos impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de la notificación por parte de la Administración tributaria del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación tendente a la determinación de dichas deudas tributarias⁵⁷².

De todo lo expuesto podemos deducir que los requisitos que debían de cumplirse para poder presentar una Declaración Tributaria Especial consistieron, en primer lugar, en que el sujeto que presentase la citada declaración y al que se imputasen sus efectos debía ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, debiendo acudir a la normativa específica de cada tributo para su concreta determinación⁵⁷³. De este modo, como señaló BADÁS CEREZO al referirse el precepto

⁵⁷¹ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. “Posibilidades y límites de la amnistía fiscal”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 355, 2012, págs. 117-119

⁵⁷² IGLESIAS CASAS, J.M.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *ob.cit.*, págs. 203-204.

⁵⁷³ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “La declaración tributaria especial: luces y sobras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria”, *ob.cit.*, pág. 77.

exclusivamente a los contribuyentes está descartando que la presentación de la correspondiente declaración pudiera realizarse por sustitutos, sucesores, retenedores, repercutidos/obligados a repercutir, responsables, o cualquier otro obligado tributario distinto del propio contribuyente⁵⁷⁴.

En segundo lugar, dicho sujeto debía ser el titular de los bienes y derechos que se correspondieran con las rentas no declaradas. A este respecto hay que tener presente que en un primer momento el texto de la Disposición Adicional 1ª únicamente se refería al requisito de la titularidad de los bienes y derechos objeto de la Declaración Tributaria Especial en su apartado primero. Sin embargo, tras la introducción de un nuevo apartado 6º por el Real Decreto Ley 19/2012 se determinó que en aquellos supuestos en que la titularidad jurídica y la titularidad real de tales bienes y derechos no coincidieran en la misma persona, siempre que el titular jurídico fuera no residente, la Declaración Tributaria Especial podía presentarse por el titular real con la condición de que llegase a ostentar la titularidad jurídica de los mismos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013. Tanto la Orden de 31 de mayo como los Informes de la DGT intentaron resolver los interrogantes que planteaba la diferenciación entre titularidad jurídica y titularidad real de los bienes y derechos objeto de declaración, siendo éste el motivo por el que hemos considerado oportuno dedicar el siguiente apartado a su análisis.

En tercer lugar, la titularidad de los bienes o derechos objeto de declaración debía haber sido adquirida con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012⁵⁷⁵. En la Disposición Adicional 1º se establecía un límite temporal a la titularidad ya que, para ser susceptible de permitir la presentación de la Declaración Tributaria Especial, ésta debía haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera concluido antes del día 31 de marzo de 2012, algo lógico debido a que difícilmente se pueden regularizar rentas cuyo plazo voluntario de declaración aún no ha concluido. Concretamente, en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter general, el último ejercicio susceptible de regularización fue el ejercicio 2010, cuyo plazo voluntario de declaración finalizó el día 30 de junio de 2011.

⁵⁷⁴ BADÁS CEREZO, J. “La Amnistía Fiscal”, en *Revista de Información Fiscal*, nº 108, 2012, pág. 34.

⁵⁷⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P. “Análisis de la “amnistía fiscal” aprobada recientemente por el Gobierno a través del RDL 12/2012, de 30 de marzo”, en *Partida Doble*, nº 234, 2012, Versión online, pág. 1.

Según lo establecido en el artículo 136 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la declaración por este impuesto se presenta en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Por este motivo, en el caso de que el ejercicio de la sociedad se correspondiera con el año natural, también fue el ejercicio 2010 el último ejercicio susceptible de regularización, ya que finalizando el ejercicio el 31 de diciembre de 2010, el plazo voluntario de declaración terminó el día 25 de julio de 2011. Sin embargo, en aquellos supuestos en que el ejercicio no se correspondiera con el año natural, pudieron ser objeto de la Declaración Tributaria Especial las rentas ocultas obtenidas en dicho período impositivo siempre que cerrase el ejercicio en una fecha igual o anterior al 5 de septiembre de 2011⁵⁷⁶.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según lo establecido en el artículo 21.1 de la Ley del Impuesto, cuando las rentas se hubieran obtenido con mediación de un establecimiento permanente deben repetirse las consideraciones realizadas respecto del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, cuando las rentas se obtuvieran sin mediación de establecimiento permanente, en función de lo establecido en el artículo 28 en relación con el artículo 27 de la citada Ley, podrán ser objeto de la Declaración Tributaria Especial siempre que la renta oculta procediera de una fecha anterior a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2012, esto es, anterior al día 31 de marzo de 2012, debido a que el devengo del impuesto en estos supuestos es instantáneo.

Por último, para que la presentación de la Declaración Tributaria Especial produjera los efectos que le eran propios no debía haberse producido la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación por la Administración tributaria cuyo objeto fuera la determinación de deudas tributarias correspondientes a impuestos y períodos impositivos sobre los que versase la citada Declaración. Del establecimiento de este requisito se deduce un elemento esencial de la naturaleza de la Declaración Tributaria Especial, que es su carácter voluntario⁵⁷⁷. Sin embargo, la exigencia de este requisito planteó ciertos interrogantes debido a que en la misma

⁵⁷⁶ Siendo la fecha límite de cierre del ejercicio el día 5 de septiembre de 2011, el día 5 de marzo de 2012 finalizó el plazo de 6 meses posteriores establecido en el artículo 124 Ley del Impuesto sobre Sociedades y, por lo tanto, el plazo para presentar la declaración del período 2011/2012, iba desde el día 6 de marzo hasta el 30 de marzo de 2012.

⁵⁷⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “La declaración tributaria especial: luces y sobras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria”, ob.cit., pág. 70

no debían identificarse ni las deudas tributarias ni el período impositivo objeto de regularización, lo que dificultaba el examen de la concurrencia del citado requisito⁵⁷⁸.

En el apartado 10º de su Primer Informe, la DGT intentó precisar el alcance de este requisito manteniendo de nuevo que la existencia de un procedimiento de comprobación o investigación supondría que la presentación de la Declaración Tributaria Especial no produciría ninguno de sus efectos en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido de manera posterior. Sin embargo, la DGT moderó la literalidad del apartado 4º de la Disposición Adicional 1ª y puntualizó que sí era admisible la presentación de la Declaración Tributaria Especial cuando la actuación de comprobación hubiera finalizado en el momento de la presentación o cuando la misma hubiera tenido alcance parcial y en la misma no hubieran sido objeto de regularización elementos de la obligación tributaria en relación con los cuales la citada declaración debía producir sus efectos. Es decir, de nuevo nos encontramos con una interpretación amplia de la voluntariedad como elemento configurador de los programas de cumplimiento voluntario. Tal y como sucedía en el régimen de las declaraciones complementarias de la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991 y en el régimen del *VDP* canadiense, la existencia de un procedimiento de comprobación e investigación únicamente suponía un impedimento para acceder al programa cuando el ámbito objetivo del procedimiento coincidiera con los conceptos tributarios que se pretenden regularizar.

1.4.3.2. Diferencia entre titular jurídico y titular real

Debido a lo llamativo de la distinción y al debate doctrinal que generó la misma, hemos considerado interesante dedicar unas líneas a entender y examinar esta cuestión. Tal y como se ha comentado, mediante la inclusión de un nuevo apartado 6º en la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 por medio de la aprobación del Real Decreto Ley 19/2012 se introdujo en la regulación de la Declaración Tributaria Especial la distinción entre la titularidad jurídica y titularidad real de los bienes o derechos objeto de la misma a efectos de determinar quiénes podían presentar la citada declaración especial. Así, el apartado 6º de la Disposición Adicional 1ª establecía lo siguiente:

⁵⁷⁸ BADÁS CEREZO, J. “La Amnistía Fiscal”, ob.cit., págs. 38-40.

“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.

La posterior adquisición de la titularidad jurídica de los citados bienes o derechos por el titular real determinará que este se subrogue en la posición de aquel respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes o derechos y que no se integren en la base imponible de los impuestos a los que se refiere esta Disposición adicional las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicha adquisición”.

Posteriormente, y debido a que en el momento de publicación del Real Decreto Ley no se realizó una precisión similar, mediante el artículo 2 de la Orden de 31 de mayo se pretendió aclarar quiénes podían ser considerados titulares reales y presentar la declaración tributaria especial cuando el titular jurídico fuera no residente, debido a que la expresa diferencia entre titularidad jurídica y titularidad real resultaba extraña en nuestro ordenamiento jurídico⁵⁷⁹. Según el apartado segundo del citado artículo 2:

“A los efectos previstos en esta Orden, tendrán la consideración de titulares quienes ostenten la titularidad jurídica de los bienes o derechos. No obstante, 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.

⁵⁷⁹“Esta distinción recuerda a la existente en el *common law* entre la titularidad formal o legal de los bienes (*legal ownership*), por un lado, y la propiedad material o económica (*beneficial ownership*) en la que se basan figuras como el trust o fiducia, en las que se distingue entre la propiedad legal del *trustee* o fiduciario, y la propiedad material o económica del beneficiario. Ahora bien, esta distinción tiene su origen en los sistemas feudales, y prácticamente ha desaparecido en nuestro ordenamiento, aunque subsiste en figuras tales como los censos, en los que se distingue el dominio útil (que corresponde al censatario) y el dominio directo (que corresponde al censalista, y que le faculta para recibir una pensión en reconocimiento a dicho dominio). En estos supuestos el verdadero propietario (según la concepción dominante en nuestro ordenamiento) es el titular del dominio útil, siendo el dominio directo un derecho real limitado que coexiste con el anterior”. Véase FALCÓN Y TELLA, R. “De nuevo sobre la “declaración especial” prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (y II): titular “jurídico” y titular “real””, en *Quincena Fiscal*, nº 14, 2012, págs.11-12.

Se considerarán 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”.

De este modo y atendiendo a lo establecido en la citada Orden, eran considerados titulares reales y, por tanto, podían presentar la Declaración Tributaria Especial aquellos sujetos que cumplieran el requisito de tener el control de los bienes y derechos objeto de declaración a través de entidades, lo que hoy en día conocemos como *ultimate beneficial owner* (beneficiario efectivo). Como señalaron ZAYAS ZABALA y MUÑOZ DOMÍNGUEZ, seguramente el legislador estaba pensando en estos casos “en las coloquialmente llamadas entidades buzón, es decir, entidades que son meros vehículos y que en muchas ocasiones carecen de personalidad jurídica a través de las cuales los contribuyentes han canalizado inversiones buscando crear opacidad en cuanto a la titularidad de los bienes”⁵⁸⁰.

Así lo confirmó meses más tarde la DGT en su Segundo Informe de octubre de 2012, cuando en su apartado 3.1 determinó que la citada distinción entre titularidad jurídica y titularidad real resultaba de aplicación tanto en los casos en los que únicamente existiera una entidad interpuesta como en aquellos supuestos en los que las estructuras fueran más complejas y existieran diversas entidades a través de las que se controlaban los bienes y derechos objeto de declaración. Finalmente, en el último párrafo del citado apartado matizó la DGT que el titular real de los bienes o derechos no estaba facultado para presentar la Declaración Tributaria Especial en lugar del titular jurídico cuando la entidad no residente que ostentase dicha titularidad jurídica no tuviera mero carácter instrumental, lo que a nuestro modo de ver confirmaba las tesis que apuntaban a que, al diferenciar la titularidad jurídica de la titularidad real, el legislador español no estaba pensando en figuras ajenas a nuestro ordenamiento jurídico sino a los supuestos de sociedades interpuestas.

El único condicionante que se exigía para que la Declaración Tributaria Especial produjera los efectos que le eran propios cuando la misma fuera presentada por el titular real de los bienes o derechos era que éste llegase a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos en una fecha

⁵⁸⁰ ZAYAS ZABALA, J.L; MUÑOZ DOMÍNGUEZ, M. “La declaración tributaria especial: cuestiones controvertidas”, en *Carta Tributaria – Monografías*, nº 18, 2012, Versión online, pág. 6.

anterior al 31 de diciembre de 2013, es decir, se requería que se desmontasen las estructuras jurídicas interpuestas residentes en el extranjero⁵⁸¹.

Para concluir, debemos apuntar que esta exigencia de la mencionada Orden tampoco estuvo exenta de polémica debido a que planteaba el interrogante de quién era el que debía declarar las rentas derivadas de los bienes o derechos declarados mediante la Declaración Tributaria Especial durante el plazo que se otorgó al titular real para adquirir la titularidad jurídica de los citados bienes y derechos. El interrogante planteado lo resolvió el apartado 3.2 del Segundo Informe de la DGT en el que se determinó que la Declaración Tributaria Especial, “al permitir la declaración de bienes y derechos por el titular real, persigue conciliar la realidad formal con la económica, eliminando “*ex ante*” y “*ex post*” la ficción generada por la utilización de entidades interpuestas”. De este modo, desde el momento de su presentación, debía entenderse que las rentas procedentes de tales bienes y derechos objeto de la citada declaración tenían que ser declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según procediera, por el propio titular real, incluso aunque todavía no hubiera adquirido la titularidad jurídica.

1.4.4. Ámbito objetivo

Tal y como hemos comentado anteriormente, la Declaración Tributaria Especial constituyó una vía otorgada por el legislador a los contribuyentes incumplidores para que regularizasen su situación tributaria mediante la presentación de la correspondiente declaración y del ingreso resultante de aplicar un 10% al importe o valor de adquisición de los bienes y derechos incluidos en la citada declaración que no se correspondieran con rentas declaradas. La presentación de la Declaración Tributaria Especial, así como el ingreso de la cuantía resultante determinaba la no exigibilidad de las sanciones, intereses o recargos que hubieran correspondido por el incumplimiento. Analicemos los aspectos más destacados del contenido de esta declaración especial.

⁵⁸¹ BADÁS CERESO, J. “La Amnistía Fiscal”, ob.cit., págs. 38-40.

1.4.4.1. Naturaleza de la Declaración Tributaria Especial

La Exposición de Motivos de la Orden HAP 1182/2012, de 31 de mayo, establecía que “la configuración jurídica de la declaración tributaria especial integra elementos propios de las autoliquidaciones tributarias, sin que pueda predicarse de la misma un ajuste total, en lo que a sus elementos constitutivos se refiere, a la regulación que de las mismas se contiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no siendo sus efectos jurídicos, por la misma razón, análogos a los que con carácter general se derivan de estas últimas”.

Siguiendo esta línea, el artículo 1 de la citada Orden establecía que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley General Tributaria, la Declaración Tributaria Especial constituía una declaración tributaria, sin que su presentación tuviera por finalidad la práctica de una liquidación tributaria conforme a lo establecido en los artículos 101 y 128 de la Ley General Tributaria y, al mismo tiempo, que la Declaración Tributaria Especial participaba de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias reguladas en el artículo 120 de la Ley General Tributaria, sin que la misma pudiera entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.

Ante esta dificultad para incluir la Declaración Tributaria Especial en el concepto de declaración o de autoliquidación, debido a que la misma poseía elementos característicos de ambas figuras sin que su régimen jurídico encajase perfectamente, el Primer Informe de la DGT intentó despejar las dudas suscitadas por la especialidad de esta declaración. Así, la DGT concluyó que la declaración tributaria especial era una declaración tributaria con la especialidad de que su presentación no suponía que la Administración debía iniciar un procedimiento de liquidación, pero también participaba de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias, sin que su finalidad fuera la práctica de una autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad⁵⁸².

Coincidimos plenamente con la opinión de BADÁS CEREZO⁵⁸³ cuando afirma que en el caso de la Declaración Tributaria Especial no es que no haya una obligación tributaria devengada con anterioridad, ya que mediante la citada declaración no se pretende satisfacer realmente una

⁵⁸² SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*, ob.cit., págs. 85-87.

⁵⁸³ BADÁS CEREZO, J. “La Amnistía Fiscal”, ob.cit., págs. 51-52.

obligación tributaria incumplida, sino que el cumplimiento de esa obligación se sustituye por el ingreso del resultado de aplicar el gravamen del 10% al importe o valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de declaración que se no se correspondieran con rentas declaradas. Lo que sí parece claro es que durante la regulación de la Declaración Tributaria Especial el legislador evita hacer alusión a los elementos básicos del contenido de los tributos, tales como hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo, tipo de gravamen o cuota tributaria, lo que en cierto modo se explica por el carácter voluntario de la presentación de declaración y del ingreso de la suma resultante, voluntariedad que colisiona con la naturaleza de los impuestos⁵⁸⁴.

Por todo lo anterior, consideramos que la Declaración Tributaria Especial constituía un mecanismo híbrido de declaración que, sin coincidir plenamente su naturaleza con la naturaleza de las declaraciones ni de las autoliquidaciones, comparte determinadas características de las mismas que hacen que se configure como una vía de declaración creada *ad hoc* para la regularización de determinadas situaciones tributarias⁵⁸⁵.

1.4.4.2. Bienes y derechos susceptibles de declaración y cuantía a ingresar

Según lo establecido en el apartado primero de la Disposición Adicional 1ª y en el artículo 3 de la Orden de 31 de mayo, podía ser objeto de la Declaración Tributaria Especial cualquier bien o derecho cuya titularidad se correspondiera con rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, siempre y cuando la titularidad se hubiera adquirido por el declarante en una fecha anterior a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2012⁵⁸⁶.

⁵⁸⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “La declaración tributaria especial: luces y sobras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria”, ob.cit., pág. 71-73.

⁵⁸⁵ IGLESIAS CAPELLAS, J. “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 350, 2012, págs. 9-10.

⁵⁸⁶ Respecto del requisito de que los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial se correspondan con rentas no declaradas, BADÁS CEREZO y MARCO SANJUÁN indican que “se cambia levemente la redacción de la ley y en la Orden se habla de correspondencia de la titularidad de bienes y derechos con rentas no declaradas, cuando la ley se refiere a bienes o derechos cuya titularidad no se corresponda con rentas declaradas. Aunque parezca idéntica la redacción con distintas palabras, en nuestra opinión es mucho mejor la redacción de la Orden Ministerial, porque

Como puede comprobarse, la fecha de adquisición de la titularidad constituía un límite al alcance de la regularización, ya que aquellos bienes o derechos que hubieran sido transmitidos antes de dicha fecha no podían ser objeto de la Declaración Tributaria Especial cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien y derecho objeto de declaración, por establecerlo así el artículo 3.3 de la Orden de 31 de mayo.

Para poder incluirse en la Declaración Tributaria Especial, el declarante debía poder acreditar la titularidad de los citados bienes o derechos, así como su fecha de adquisición, para lo que disponía de cualquier medio de prueba admisible en derecho. Así se establecía en el artículo 3.4 de la citada Orden, donde encontramos además la primera referencia expresa a la inclusión del dinero en efectivo dentro de los bienes que podían ser objeto de declaración⁵⁸⁷ y donde se establece una especialidad en cuanto a la prueba de su titularidad⁵⁸⁸. En el caso del dinero en efectivo, para llevar a cabo dicha actividad probatoria era suficiente con la mera manifestación⁵⁸⁹, a través del Modelo 750, de ser titular del mismo con anterioridad a la fecha de finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto Ley, siempre que con carácter previo a la presentación de la Declaración Tributaria

se persigue que con esta Declaración aparezcan o se pongan de manifiesto rentas no declaradas anteriormente. Si siguiéramos la literalidad de la ley una titularidad no puede corresponderse con rentas declaradas y en cambio la renta necesaria para adquirir el bien no tiene la obligación de tributar porque, por ejemplo, es una renta exenta”. En BADÁS CERESO, J; MARCO SANJUÁN, J.A. *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2012, pág. 25.

⁵⁸⁷ El desglose de los bienes declarados mediante la Declaración Tributaria Especial puede consultarse en el siguiente enlace del periódico El Confidencial, quien accedió a la citada información a través de una solicitud de información pública al amparo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

http://www.elconfidencial.com/economia/2016-11-16/amnistia-fiscal-modelo-750-dinero-efectivo_1290156/?utm_campaign=BotoneraWebapp&utm_source=linkedin&utm_medium=social (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁵⁸⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “La declaración tributaria especial: luces y sobras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria”, ob.cit., pág. 78-80.

⁵⁸⁹El Consejo de Estado, en su Dictamen nº 576/2012, de 24 de mayo, con ocasión de la aprobación de la Orden HAP 11/182, de 31 de mayo, determinó que siempre que se exigiera que el dinero en efectivo se hubiera ingresado previamente en cuenta abierta en entidad de crédito para así asegurar el cumplimiento de la legislación de blanqueo de capitales y prevención del terrorismo, “la forma más práctica de acreditar la titularidad sobre efectivo es la declaración del titular sobre su posesión que, por la presunción legal de equivalencia entre titularidad y posesión (como aclara el artículo 134.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación con bienes no registrados en contabilidad), le permite ser considerado titular jurídico y que posee con justo título sin que se le pueda obligar a exhibirlo (artículo 448 del Código Civil)”.

Especial hubiera depositado dicho dinero en una cuenta de la que el declarante fuera titular jurídico⁵⁹⁰.

Como requisito para que la manifestación de la titularidad fuera eficaz, la cuenta en la que se depositase el dinero debía estar abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del EEE que hubiera 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 no se tratase de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera.

Expuesto lo anterior, durante el proceso de regularización y ateniéndose a la literalidad del Real Decreto y de la Orden Ministerial surgieron dudas sobre si para regularizar su situación tributaria de manera completa, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que fueran titulares de bienes o derechos desde un ejercicio prescrito debían incluir tales bienes y derechos en la Declaración Tributaria Especial. Nuevamente, fue la DGT quien solucionó los problemas planteados por la deficiente redacción de ambos textos, determinando que si el contribuyente estaba en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos correspondía a ejercicios prescritos, se podía declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad correspondiera a ejercicios no prescritos, estableciendo ciertas peculiaridades en los casos de cantidades depositadas en cuentas bancarias⁵⁹¹.

Respecto del importe a declarar, los bienes y derechos objeto de la Declaración Tributaria Especial se declararon por su importe o valor de adquisición, siendo posible en aquellos casos en los que la titularidad se correspondiera con bienes o derechos adquiridos parcialmente con rentas declaradas, que los mismos se declarasen exclusivamente por la parte del valor de adquisición que se correspondiera con rentas no declaradas⁵⁹².

⁵⁹⁰ FALCÓN Y TELLA, R. “De nuevo sobre la “declaración especial” prevista en el Decreto-Ley 12/2012(I): la regularización del dinero en efectivo”, en *Quincena Fiscal*, nº 13, 2012, pág. 14.

⁵⁹¹ Para más información puede consultarse el apartado 4º del Primer Informe de la DGT de fecha 27 de junio de 2012.

⁵⁹² BADÁS CERESO, J. “La Amnistía Fiscal”, ob.cit., págs. 43-44.

En el caso de las cantidades depositadas en cuentas abiertas en entidades que cumplieran los requisitos establecidos en el párrafo anterior, ya que éstas se declararon por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 o en la fecha a que se refiere el apartado 1 de la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012, se incluyó en la Declaración Tributaria Especial tanto las cantidades ingresadas como los rendimientos producidos por las mismas hasta esa fecha⁵⁹³.

Continuando con el importe a declarar, de nuevo en el caso del dinero en efectivo nos encontramos con una peculiaridad respecto del régimen establecido para el resto de bienes o derechos susceptibles de ser declarados mediante la citada declaración, ya que podía declararse el importe total del saldo en una fecha anterior a la mencionada. Para ello se requería que este importe fuera superior al existente a 31 de diciembre de 2010 o a la fecha anterior a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto Ley y que dicha diferencia no se hubiera destinado a la adquisición de un bien o derecho también objeto de la citada declaración especial.

En último lugar, la cuantía a ingresar fue del 10% del importe o valor de adquisición de los citados bienes y derechos, sin exigibilidad de las sanciones, intereses y recargos que hubieran correspondido aplicar⁵⁹⁴, teniendo dicha cuantía, según lo establecido en el artículo 5 de la Orden, la consideración de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicho ingreso debía realizarse en el momento de la presentación de la Declaración Tributaria Especial y, según la interpretación dada por la DGT en su Primer Informe, no podía ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento.

1.4.4.3. Impuestos afectados por la Declaración Tributaria Especial

Las personas o entidades que presentaron la Declaración Tributaria Especial y realizaron el ingreso correspondiente, regularizaron su situación tributaria respecto del Impuesto sobre la Renta

⁵⁹³SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*, ob.cit., págs. 61-63.

⁵⁹⁴ IGLESIAS CAPELLAS, J. “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, ob.cit., págs. 18-20.

de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes⁵⁹⁵, según lo establecido en el artículo 6 de la Orden de 31 de mayo.

El primero de los efectos que producía la Declaración Tributaria Especial en los impuestos afectados por la misma era que tras su presentación se entendían regularizadas aquellas rentas no declaradas originariamente que no excedieran del importe declarado mediante la citada declaración, siempre que se correspondieran a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la citada declaración. De lo expuesto se evidencia la disparidad entre cuál era el objeto de la declaración y qué se consideraba regularizado⁵⁹⁶, ya que mientras en la Declaración Tributaria Especial se declaraba la titularidad de bienes y derechos que no se correspondían con rentas declaradas, los efectos de la citada declaración se orientaban a la imposición sobre la renta, lo que convertía la Declaración Tributaria Especial en una vía de regularización indirecta.

La segunda de las consecuencias que se señaló en el apartado 3 de la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 fue que el importe declarado tendría la consideración de renta declarada a efectos del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del artículo 134 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es decir, impide su consideración como ganancia patrimonial no justificada o de la presunción de obtención de rentas cuando se descubren por la Administración bienes y derechos no contabilizados, respectivamente. De manera similar a lo dispuesto en la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, el hecho de que fuera el contribuyente quien indirectamente podía declarar determinadas rentas a las que se le otorgaba la calificación de ganancias patrimoniales no justificadas o rentas presuntas, generó un amplio debate debido a que este componente de la renta es una presunción aplicable por la Administración únicamente en aquellos casos en los que no resulte posible la determinación del origen de las rentas descubiertas⁵⁹⁷.

A lo anterior se unía el hecho de que en la primera regulación de la Declaración Tributaria Especial llevada a cabo por el Real Decreto Ley 12/2012, éste era el único efecto que se predicaba

⁵⁹⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “La declaración tributaria especial: luces y sobras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria”, ob.cit., pág. 69-70.

⁵⁹⁶ MAIANTI LÁZARO, M. “La Amnistía Fiscal de 2012. Régimen jurídico y constitucionalidad”, ob.cit., págs. 24-27.

⁵⁹⁷ ALMAGRO MARTÍN, C. “Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas”, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 5, 2013, pág. 65.

de la citada declaración sobre la situación tributaria de los declarantes, siendo en la Orden donde se concretó el alcance completo de la regularización. Posteriormente, la eficacia de la declaración fue interpretada en el apartado 6º del Primer Informe, entendiendo la DGT que una vez que se hubiera presentado la Declaración Tributaria Especial, la adquisición de los bienes o derechos regularizados que se habían mantenido ocultos se entendía que se correspondía con rentas declaradas. Por tanto, si las rentas descubiertas por la Administración se emplearon para la adquisición de los bienes y derechos objeto de la Declaración Tributaria Especial, la Administración tributaria no podía aplicar los mecanismos presuntivos establecidos en tales artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por todo lo expuesto, podemos concluir que mediante la Declaración Tributaria Especial no se produjo el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria previamente ocultada, ya que la cuantía de la regularización se limitó al 10% del importe o valor de adquisición de los bienes y derechos declarados. Es decir, nos encontramos ante un sistema objetivo de determinación de la deuda tributaria a ingresar que puede no resultar conforme a los principios de justicia material aplicables en el ámbito tributario. Como veremos, España no ha sido la única jurisdicción fiscal que ha optado por un sistema objetivo de determinación del importe a ingresar, habiéndose utilizado este sistema en el régimen del *condono tombale* italiano y en el régimen excepcional de regularización tributaria portuguesa.

Por ello, entendemos que, aunque sí concurre en el régimen de la Declaración Tributaria Especial el elemento de la voluntariedad en la declaración para justificar la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador, no puede decirse lo mismo del cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente. Otra cuestión es que la cuantía ingresada como consecuencia de la aplicación de la normativa objeto de estudio pueda considerarse compensación suficiente para corregir del incumplimiento cometido y, por ello, resulten de aplicación los efectos del programa, consistentes en la no exigencia de intereses de demora, recargos y sanciones. Sin embargo, ello no es obstáculo para que puedan aparecer dudas sobre la adecuación de una medida de estas características a los principios de justicia material aplicables en materia tributaria regulados en el artículo 31 de la Constitución española.

Finalmente, en el último apartado del citado artículo se determinó que la presentación de la Declaración Tributaria Especial no tendría efecto alguno en relación con cualquier otro impuesto distinto de los mencionados⁵⁹⁸. De este modo, aquellos contribuyentes que presentaran la Declaración Tributaria Especial y como consecuencia de la misma desvelasen el incumplimiento de obligaciones tributarias relativas a impuestos no afectados por la misma, si deseaban regularizar su situación tributaria de manera completa, debían presentar una declaración extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria en relación con estos otros impuestos, lo que sin duda restaba atractivo a la medida objeto de estudio.

1.4.5. Relación con el régimen de las declaraciones extemporáneas del artículo 27 de la Ley General Tributaria

De lo mencionado en el epígrafe anterior puede deducirse la compatibilidad entre la Declaración Tributaria Especial y el régimen de las declaraciones extemporáneas establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria⁵⁹⁹. Así se establecía en el apartado 11 del Primer Informe de la DGT, en el que el citado Centro confirma que la Declaración Tributaria Especial constituía una nueva vía de regularización de rentas no declaradas que no excluía en modo alguno la vía tradicional de regularización a través de la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo previstas en la Ley General Tributaria⁶⁰⁰.

De hecho, aquellos casos en los que la Declaración Tributaria Especial supusiera el reconocimiento de una situación de incumplimiento respecto de otros impuestos no incluidos en el ámbito de aplicación de la misma, el contribuyente debía acudir al régimen de las declaraciones extemporáneas si deseaba regularizar de forma completa su situación tributaria. Por tanto, esta situación confirma la compatibilidad de ambas vías de regularización.

⁵⁹⁸ SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*, ob.cit., pág. 69.

⁵⁹⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, ob.cit., págs. 52-53. También, BADÁS CERREZO, J. “La Amnistía Fiscal”, ob.cit., págs. 41-43.

⁶⁰⁰ BADÁS CERREZO, J; MARCO SANJUÁN, J.A. *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, ob.cit., págs.65-67.

1.4.6. Procedimiento de presentación de la Declaración Tributaria Especial

En el apartado 5º del Real Decreto Ley 12/2012 se establecía que el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobaría el modelo de declaración, indicaría el lugar de presentación e ingreso de la misma y adoptaría cuantas otras medidas fueran necesarias para el cumplimiento de lo establecido en su Disposición Adicional 1ª. El citado Real Decreto Ley se publicó en el BOE el día 31 de marzo de 2012 y no fue hasta el día 4 de junio de 2012 cuando se publicó en dicho Boletín Oficial la Orden HAP 1182/2012, de 31 de mayo, algo que sin duda contrasta con el contexto de “extraordinaria y urgente necesidad” en el cual se presentó y justificó la adopción de la mencionada Declaración Tributaria Especial por vía de Real Decreto Ley, ya que en tanto en cuanto no se aprobase el correspondiente modelo, no se podía dar cumplimiento a lo establecido en la misma.

Hemos considerado oportuno incidir en las fechas de publicación de cada una de las normas analizadas en este punto debido a que, como se puede observar, la regulación de una medida como la Declaración Tributaria Especial, lejos de adoptarse de manera pausada, parece que, elaborado el Real Decreto Ley 12/2012 en circunstancias de “extraordinaria y urgente necesidad”⁶⁰¹, las regulaciones posteriores de la misma fueron sucediéndose como, si se permite la expresión, “parches” a la falta de claridad y precisión de la norma inicial, lo que sin duda generó un clima de inseguridad jurídica que tuvo como consecuencia lógica las críticas por parte de la doctrina y la falta de aceptación general de la medida por los españoles.

La presentación de la Declaración Tributaria Especial se podía realizar exclusivamente por vía telemática, según las condiciones y el procedimiento establecidos en los artículos 9 y 10 de la Orden de 31 de mayo, debiendo producirse previamente la realización del ingreso correspondiente. Conforme a lo establecido en el artículo 11 de la citada Orden, el plazo de presentación e ingreso finalizaba el día 30 de noviembre de 2012⁶⁰².

En los Anexos de la citada Orden se incluyeron los Modelos 750 y 750-D. El primero de ellos correspondía a la Declaración Tributaria Especial y mediante el mismo el contribuyente

⁶⁰¹ Entrecorillado extraído del texto del artículo 86 de la Constitución Española.

⁶⁰² Las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de la Declaración Tributaria Especial se regularon en los artículos 9 y 10 de la Orden HAP 1182/2012, de 31 de mayo.

presentaba la autoliquidación del gravamen especial, así como el justificante de la realización del ingreso mediante la consignación del Número de Referencia Completo. El segundo de los Modelos, el Modelo 750-D, constituía el elemento mediante el cual el contribuyente daba cumplimiento a la obligación de presentar junto a la Declaración Tributaria Especial la información necesaria que permitiera identificar los bienes y derechos declarados.

1.4.7. Efectos derivados de la presentación de la Declaración Tributaria Especial

Los efectos de la Declaración Tributaria Especial no se limitaban exclusivamente a los ya mencionados respecto a los impuestos incluidos en su ámbito de aplicación y a la inexigibilidad de sanciones, intereses y recargos. Por ello, hemos considerado oportuno dedicar los siguientes apartados a analizar en profundidad cuáles fueron los efectos de la citada declaración especial en otros aspectos directamente relacionados con los expuestos hasta el momento.

1.4.7.1. Efectos sobre el valor fiscal de los bienes y derechos declarados

Las consecuencias derivadas de la presentación de la Declaración Tributaria Especial en cuanto al valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la misma a efectos fiscales fue el único de los efectos analizados en estos apartados que se estableció en la propia Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012, concretamente en su apartado 7º. En dicho apartado se determinó que el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial sería válido a efectos fiscales en relación con los impuestos incluidos en su ámbito de aplicación, a partir de la fecha en que se produjera, conjuntamente, la presentación de la Declaración Tributaria Especial y el ingreso correspondiente.

No obstante, con el propósito de evitar que se elevase artificialmente el valor de adquisición para que dicho incremento diera origen posteriormente a minusvalías con efecto fiscal en los tipos generales del impuesto se establecieron ciertas cautelas al respecto⁶⁰³. La primera de las cautelas

⁶⁰³SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*, ob.cit., págs. 69-71.

introducidas consistía en que, a efectos de futuras transmisiones, cuando el valor de adquisición fuera superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos, solamente serían computables las pérdidas o rendimientos negativos en la medida que las mismas excedieran de la diferencia de ambos valores. La otra cautela introducida se basaba en que en ningún caso serían fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de declaración, así como tampoco serían fiscalmente deducibles las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente fuera una persona o entidad vinculada conforme a lo dispuesto en el artículo 16 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De este modo, se permitía a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que presentaban la Declaración Tributaria Especial que valorasen los bienes o derechos objeto de la misma por encima de su valor de mercado a efectos del cálculo del importe a declarar e ingresar, estando los restantes efectos fiscales limitados por el valor normal de mercado⁶⁰⁴.

Finalmente, resulta necesario apuntar que este aspecto de la eficacia de la declaración de bienes y derechos encontraba una peculiaridad respecto de los bienes o derechos cuya titularidad se correspondiera parcialmente con rentas declaradas, ya que los mismos mantendrían a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la Declaración Tributaria Especial. Esta particularidad suponía que, a aquellos contribuyentes que hubieran declarado parcialmente las rentas con las que habían adquirido posteriormente un determinado bien o derecho, se les aplicaban peores condiciones para la regularización que a quienes habían ocultado dichas rentas en su totalidad, ya que en estos casos el valor de adquisición no se actualizaba incluyendo la cantidad declarada en su momento y el importe objeto de regularización, sino que el valor de los citados bienes o derechos a efectos fiscales sería únicamente el importe declarado inicialmente⁶⁰⁵.

⁶⁰⁴ BADÁS CEREZO, J. “La Amnistía Fiscal”, ob.cit., págs. 43-44.

⁶⁰⁵ FALCÓN Y TELLA, R. “De nuevo sobre la “declaración especial” prevista en el Decreto-Ley 12/2012(I): la regularización del dinero en efectivo”, ob.cit., pág. 16.

1.4.7.2. Efectos sobre la prescripción

Uno de los elementos diferenciadores de la Declaración Tributaria Especial respecto del régimen de declaraciones extemporáneas lo constituía el hecho de que la presentación de la Declaración Tributaria Especial no interrumpía los plazos de prescripción⁶⁰⁶. Así se estableció en el apartado 13º del Primer Informe de la DGT, al considerar este Centro que como la declaración tributaria especial no puede entenderse “conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad”, su presentación “no interrumpe el plazo de prescripción de las obligaciones del IRPF, IS o IRNR devengadas con anterioridad”.

La no interrupción de la prescripción por la presentación de la Declaración Tributaria Especial tiene su origen en la indeterminada naturaleza de la misma. Así, tal y como hemos expuesto anteriormente y según el artículo 1 de la Orden de 31 de mayo, la Declaración Tributaria Especial debía considerarse una declaración tributaria, sin que su presentación tuviera la finalidad de practicar una liquidación tributaria de las referidas en los artículos 101 y 128 y ss. de la Ley General Tributaria, y al mismo tiempo, participaba de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias sin que se entendiera conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad⁶⁰⁷.

A lo anterior se debe añadir que, según el artículo 68 de la Ley General Tributaria, los plazos de prescripción establecidos en el artículo 66 del mismo texto legal se entienden interrumpidos “por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”, lo que como hemos tenido ocasión de comprobar no se producía cuando el contribuyente presentaba la Declaración Tributaria Especial.

De este modo, la Declaración Tributaria Especial no interrumpía la prescripción, debiendo tener presente además que el declarante no debía informar respecto de los períodos e impuestos que se incluían dentro de su ámbito de aplicación y a los que correspondía la obtención de la renta objeto de declaración indirectamente, sino simplemente debía indicar una lista de bienes y derechos de los que era titular a una fecha anterior a la finalización del último período impositivo

⁶⁰⁶ CALVO VÉRGEZ, J. “Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿Un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?”, en *Revista Crónica Tributaria*, nº 146, 2013, págs. 29-30.

⁶⁰⁷ SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*, ob.cit., pág. 74.

cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto Ley, siendo necesario exclusivamente que informase sobre la fecha de adquisición⁶⁰⁸.

1.4.7.3. Efectos sobre futuras comprobaciones

En lo que respecta a la eficacia de la Declaración Tributaria Especial frente a futuras comprobaciones, las dudas fueron despejadas parcialmente, de nuevo, por la DGT, concretamente en el apartado 17º de su Primer Informe, en el que consideraba que no resultaba procedente la comprobación aislada de la misma por cuanto que, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria⁶⁰⁹, no se presentaba en cumplimiento de una obligación tributaria, ni siquiera de carácter informativo.

Únicamente, según la DGT, podía ser comprobada al efecto de verificar su ajuste a la realidad cuando el obligado tributario la invocase en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria, sin precisar cuál sería el alcance de dicha verificación⁶¹⁰. De este modo, una vez que el contribuyente presentaba una Declaración Tributaria Especial acompañándola del correspondiente ingreso, según lo establecido en el artículo 6 de la Orden de 31 de mayo, el declarante regularizaba su situación tributaria respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, teniendo el importe declarado la consideración de renta declarada a los efectos de lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el artículo 134 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Expuesto lo anterior, si en el seno de un procedimiento de comprobación respecto de un concepto tributario y período concreto, el contribuyente invocaba la Declaración Tributaria Especial, la Administración estaba facultada para verificar el ajuste a la realidad de lo incluido en la citada declaración⁶¹¹.

No obstante, nada se decía sobre la posibilidad de que con base en los datos revelados mediante la Declaración Tributaria Especial se dictase una orden de registro de una vivienda o de

⁶⁰⁸ BADÁS CERZEZO, J. “La Amnistía Fiscal”, ob.cit., pág. 56.

⁶⁰⁹ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. “Posibilidades y límites de la amnistía fiscal”, ob.cit., págs. 123-125.

⁶¹⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “La declaración tributaria especial: luces y sobras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria”, ob.cit., pág. 80-82.

⁶¹¹ MAIANTI LÁZARO, M. “La Amnistía Fiscal de 2012. Régimen jurídico y constitucionalidad”, ob.cit., págs. 32-34.

apertura de una caja de seguridad situada en una entidad de crédito, de que se pudieran iniciar comprobaciones o inspecciones respecto de conceptos tributarios y períodos impositivos incluidos en la propia declaración e, incluso, de otros conceptos tributarios, otros períodos impositivos u otros obligados tributarios.

Respecto del primer extremo apuntado, es decir, sobre la confirmación de que las informaciones proporcionadas mediante la Declaración Tributaria Especial analizadas en conjunto con los datos en poder de la Administración respecto de un contribuyente constituyen un indicio suficiente para fundamentar la emisión de una orden de registro de una vivienda o la apertura de una caja de seguridad situada en una entidad de crédito se han pronunciado diversos Tribunales Superiores de Justicia.

Así lo determinó el Tribunal Superior de Justicia de la Rioja en su Sentencia de 11 de julio de 2014, en la que establece que, sin perjuicio de lo que pueda resolverse por la Administración tributaria e incluso por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, “el RD Ley 12/2012, en principio, no excluye la posibilidad de que la declaración tributaria especial pueda dar lugar a actuaciones inspectoras respecto de otros sujetos distintos del declarante y por otros impuestos”⁶¹². Este mismo razonamiento es también adoptado por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su Sentencia de 3 de junio de 2015 (FJ 3º), y por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia de 14 de julio de 2015 (FJ 5º).

En todos los pronunciamientos mencionados se produce una situación similar. Al amparo del régimen de la Declaración Tributaria Especial una persona física, que a su vez es socia de una mercantil, regulariza una cantidad de dinero en efectivo que previamente ha ingresado en una cuenta bancaria abierta para tal fin, por lo que las citadas cantidades se entienden declaradas en tiempo y forma a efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tras presentar la Declaración Tributaria Especial y pagar la cuantía correspondiente, la Administración procede a comprobar su situación tributaria al considerar que los datos revelados mediante la misma, así como otros datos que obran en su poder, constituyen un indicio suficiente para considerar que tales cantidades proceden de su actividad empresarial y que, por tanto, no han sido declaradas a efectos del Impuesto sobre Sociedades ni del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por

⁶¹² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 11 de junio de 2014 (FJ 4º).

ello, considera procedente dictar una orden de registro de una vivienda sobre la base de los datos revelados por un contribuyente al amparo del régimen establecido en la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012.

Especialmente interesante resulta la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de julio de 2015, en la que se determina que “en cuanto al informe de 27 de Junio de 2012 el mismo no afecta de forma directa a las autorizaciones de entrada para obtener datos y contrastar las declaraciones con los datos obtenidos y, en cualquier caso, se refiere a la comprobación de la propia DTE no a las comprobaciones en relación con los concretos impuestos de los obligados tributarios”⁶¹³.

También existen pronunciamientos respecto de la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe un ejercicio incluido o no incluido dentro del ámbito objetivo de la Declaración Tributaria Especial, proceda a dictar una liquidación tributaria y acuerde la imposición de la sanción correspondiente cuando el contribuyente no pruebe la correspondencia del dinero declarado mediante la Declaración Tributaria Especial con la cuantía resultante de la liquidación.

Ejemplo de la posibilidad de que se proceda a comprobar un concepto tributario y un ejercicio incluido en la correspondiente Declaración Tributaria Especial es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 9 de enero de 2017, donde este Tribunal concluye “si el interesado pretende hacer valer que la renta no declarada en 2010 y descubierta por la Inspección se ha materializado en el dinero en efectivo declarado, deberá acreditar dicha equivalencia y no en los términos que plantea en sus alegaciones de probar que son los mismos billetes, lo cual, efectivamente, sería absurdo dada la naturaleza del dinero, sino en el de probar que se trata de la materialización de la renta no declarada en 2010”⁶¹⁴.

Como ejemplo en el que se permite la realización de actuaciones de comprobación sobre otros conceptos tributarios no incluidos en la correspondiente Declaración e, incluso, respecto de otros sujetos pasivos distintos del declarante encontramos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 14 de julio de 2014 (FJ 7º), en la que se determina que “la DTE beneficia a

⁶¹³ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de julio de 2015 (FJ 5º).

⁶¹⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 9 de enero de 2017 (FJ 1º).

"las personas o entidades que presenten la declaración tributaria especial y realicen el ingreso correspondiente", y solo con relación a los impuestos declarados". De esta forma, "si dichos datos se pueden utilizar para regularizar otros impuesto de las mismas personas, resulta evidente que los mismos se pueden utilizar como elementos o indicios en la comprobación de terceras personas ajenas a los titulares presentantes de la correspondiente DTE".

Esta situación resuelve las dudas que pudieran plantearse respecto de la exigencia de la entrega de información completa y veraz para proceder a la regularización de la situación tributaria en el seno de este régimen. Aunque inicialmente las condiciones en las que se regularon las facultades de comprobación e investigación pudieron plantear ciertas dudas respecto del alcance de esta exigencia, con la interpretación jurisprudencial de este aspecto debemos concluir que la revelación de información previamente ocultada sí constituía un requisito para la regularización.

Como hemos comentado anteriormente, es cierto que en aquellos supuestos en que la presentación de la Declaración Tributaria Especial pusiera de manifiesto el incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de conceptos tributarios no incluidos en el ámbito objetivo de la misma, los sujetos que se acogieran al citado régimen debían complementar la regularización de su situación tributaria presentando una declaración extemporánea de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria. Por tanto, quienes no procedieron de tal manera no regularizaron de forma completa y exacta su situación tributaria y la Administración está facultada para iniciar el procedimiento de comprobación correspondiente.

Lo mismo sucede con aquellos contribuyentes que utilizaron la Declaración Tributaria Especial para realizar una regularización interesada de su situación fiscal, debido a que, como hemos podido comprobar, la imposibilidad de comprobación aislada de la Declaración Tributaria Especial no impedía a la Administración tributaria comprobar la situación del citado sujeto respecto de otros conceptos u otros períodos, ni siquiera de los períodos impositivos incluidos en el ámbito objetivo de la Declaración Tributaria Especial cuando éste no pudiera probar que las rentas no declaradas que no excedían del importe incluido en la misma se correspondían con la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración⁶¹⁵.

⁶¹⁵ Artículo 6.1 a) de la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo.

No obstante, debemos mostrar nuestro desacuerdo con los argumentos utilizados por la Administración en las Sentencias expuestas, ya que no debería considerarse como indicio para iniciar un procedimiento de comprobación que las cuentas en las que se depositó el dinero a regularizar se hubieran abierto apenas unos días antes de presentar la declaración. Esta situación choca con la laxitud en los términos establecidos para la regularización del dinero en efectivo, donde se establecía que los únicos requisitos para la regularización eran la mera manifestación de su titularidad y su depósito previo en una cuenta bancaria que reuniera ciertas condiciones, lo que como veremos podría considerarse una quiebra del principio de seguridad jurídica y confianza legítima.

1.4.7.4. Efectos sobre la responsabilidad penal

Anteriormente hemos hecho referencia a que una de las modificaciones que se introdujeron en la Ley General Tributaria tras la aprobación del Real Decreto Ley 12/2012 fue la inclusión de un nuevo apartado 2º en el artículo 180, mediante el que se determinó que si la Administración tributaria estimaba que el obligado tributario había regularizado su situación mediante el “completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”⁶¹⁶ se le exoneraría de su responsabilidad penal siempre que la regularización se hubiera producido antes de que se le notificase el inicio de actuaciones de comprobación o investigación. En estos supuestos se facultaba a la Administración para que pudiera continuar con el procedimiento administrativo correspondiente sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

La introducción como requisito para que la Administración no estuviera obligada a pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal⁶¹⁷ de que el obligado tributario debía haber regularizado su situación tributaria mediante el “completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria” hacía inevitables las dudas⁶¹⁸ acerca de si dicho precepto resultaba aplicable a aquellos contribuyentes que hubieran regularizado su situación tributaria mediante la Declaración Tributaria Especial⁶¹⁹, ya que ni se había reconocido, ni se había pagado completamente la deuda

⁶¹⁶ BADÁS CEREZO, J. “La Amnistía Fiscal”, ob.cit., pág. 66-67.

⁶¹⁷ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, ob.cit., págs. 111-116.

⁶¹⁸ HERRERA MOLINA, P.M. “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la *amnistía fiscal*”, en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, nº 3, 2012, pág. 26.

⁶¹⁹ IGLESIAS CAPELLAS, J. “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, ob.cit., págs. 20-22.

tributaria⁶²⁰, a diferencia de quienes habían presentado una declaración extemporánea al amparo de lo establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria.

Tal y como hemos comentado en el apartado dedicado a la eficacia penal de la presentación de declaraciones extemporáneas bajo el régimen establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, la exoneración de responsabilidad penal en los delitos contra la Hacienda Pública se regulaba en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 305.4 del Código Penal, donde en el momento de la entrada en vigor de la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 se establecía genéricamente que “quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria”.

La indeterminación de este artículo en cuanto a cuándo considerar que el obligado tributario había regularizado su situación tributaria seguía contribuyendo a la creación de un clima de inseguridad jurídica que no ayudaba al éxito de la Declaración Tributaria Especial. Esta indeterminación se había venido resolviendo por la jurisprudencia, al determinar que para concluir que el contribuyente había regularizado su situación tributaria era necesario que se hubiera producido un “completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”⁶²¹. Esta posición fue también mantenida por la Fiscalía General del Estado en su Circular 2/2009 sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal⁶²².

⁶²⁰ BADÁS CERREZO, J. “La Amnistía Fiscal”, ob.cit., págs. 64-65.

⁶²¹ A este respecto, recuperamos las consideraciones realizadas en el apartado dedicado a los efectos de la presentación de declaraciones extemporáneas sobre la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública.

⁶²² A este respecto, en las páginas 23 y 24 de la citada Circular, la Fiscalía General del Estado establece que “la rectificación exigible en la excusa absolutoria por regularización deberá constituir el envés del delito, anulando no solo el desvalor de acción (correcta declaración de la deuda) sino también el desvalor de resultado (ingreso de la deuda defraudada), de forma que tenga lugar un auténtico retorno a la legalidad al que el legislador quiere enlazar la notable consecuencia de renunciar a la imposición de la sanción penal respecto de una infracción previamente consumada, beneficiando a su vez al autor con la exención respecto de las otras infracciones penales instrumentales a que se refiere el precepto (recuérdese la extensión de la excusa absolutoria a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en relación a la deuda tributaria objeto de regularización y cometidas con carácter previo a la regularización de la situación tributaria). La admisión de la excusa por el mero hecho de confesar la deuda de manera extemporánea y espontánea podría tener efectos criminógenos y de búsqueda de la impunidad frente al delito fiscal. La excusa absolutoria y el consiguiente levantamiento de la sanción respecto de una infracción penal perfeccionada -típica, antijurídica y culpable-, exigen como contrapartida equiparable la efectiva cancelación de la deuda”.

Sin embargo, fue con la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre⁶²³, cuando se resolvieron definitivamente las dudas planteadas hasta ese momento respecto de la imprecisión sobre qué comportamiento del obligado tributario debía considerarse apropiado para la regularización de su situación tributaria y respecto de la eficacia penal de la presentación de la Declaración Tributaria Especial⁶²⁴.

En cuanto a lo primero, la Ley Orgánica 7/2012 supuso la modificación del apartado 4º del artículo 305 del Código Penal por considerar necesario “configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente”⁶²⁵.

De este modo, se determinó que se consideraría regularizada su situación tributaria cuando se procediera por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que la Administración Tributaria le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias, siendo esta versión la vigente hasta nuestros días.

Por su parte, en cuanto a la eficacia de la Declaración Tributaria Especial respecto de la responsabilidad penal que pudiera corresponder, la Disposición Adicional Única de la citada Ley Orgánica salió al paso de las dudas que se habían planteado durante el plazo otorgado para la presentación de la Declaración Tributaria Especial, estableciendo que las rentas inicialmente no

⁶²³ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social

⁶²⁴ CALVO VÉRGEZ, J. “Declaración Tributaria especial versus delito fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 862, 2012, Versión online, págs. 2-3.

⁶²⁵ Fragmento extraído de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social

declaradas regularizadas a través de la misma se entenderían declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada período impositivo en el que deban imputarse, solventándose de este modo el aspecto que posiblemente redujo en mayor medida el éxito de la Declaración Tributaria Especial, ya que no debemos perder de vista que esta precisión se produjo cuando ya había finalizado el plazo otorgado por la Disposición Adicional 1ª para la presentación de la Declaración Tributaria Especial.

Para finalizar con la eficacia penal de la Declaración Tributaria Especial, resulta necesario analizar las consecuencias de la presentación de la citada declaración en la responsabilidad derivada del delito de blanqueo de capitales regulado en el artículo 301 del Código Penal. Según lo establecido en el artículo 1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, “se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito (...) con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”. De este modo, debemos plantearnos si, en el caso de la presentación de una Declaración Tributaria Especial, la eficacia de la misma sobre la responsabilidad penal se extiende, no sólo frente a un posible delito contra la Hacienda Pública, sino también frente a un posible delito de blanqueo de capitales.

A este respecto debemos mantener que, en línea con lo dispuesto por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera en sus Notas de 11 y 24 de mayo de 2012⁶²⁶, la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica 7/2012 resuelve esta cuestión, ya que si entendemos el delito fiscal como un delito antecedente del de blanqueo de capitales, y según lo establecido en dicha Disposición Adicional las rentas inicialmente no declaradas regularizadas mediante la Declaración Tributaria Especial se entenderían declaradas dentro del plazo establecido en la normativa específica de cada tributo, esto conllevaría la ausencia de objeto material del delito de blanqueo de capitales debido a que los bienes y derechos objeto de la citada declaración ya no tendrían su origen en una “actividad delictiva”⁶²⁷.

⁶²⁶ En MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, ob.cit., págs. 132-136.

⁶²⁷ En SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *Las amnistías fiscales en España*, ob.cit., págs. 128-132.

Recuperamos en este punto las consideraciones realizadas en el apartado dedicado al análisis de la eficacia penal de las Disposiciones Adicionales 13^a y 14^a de la Ley 18/1991 respecto de la necesidad de que las condiciones y los efectos de un programa de cumplimiento voluntario estén determinados de forma clara y precisa. La garantía del principio de seguridad jurídica posiblemente pueda considerarse como uno de los mayores retos a los que se enfrenta el legislador y las Administraciones tributarias durante la implementación de una medida de estas características mediante la que se pretende que un contribuyente previamente incumplidor regularice su situación tributaria y se reintegre en el sistema. Por ello, consideramos que es fundamental para la consecución del objetivo último de un programa de cumplimiento voluntario que los contribuyentes conozcan de antemano cuál es el comportamiento exigido y cuáles son las consecuencias de la regularización.

1.4.7.5. La publicación de la lista de contribuyentes que se acogieron a la Declaración Tributaria Especial

Según lo establecido en el artículo 7 de la Orden de 31 de mayo, los datos relativos a la Declaración Tributaria Especial obtenidos por la Administración tributaria tenían carácter reservado⁶²⁸ conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, aunque se mencione expresamente el régimen aplicable a los datos revelados en el seno de este programa de cumplimiento voluntario especial, el tratamiento de dichos datos no fue distinto al de cualquier dato que reuniera dichas características⁶²⁹.

Mantenemos esta afirmación debido a que el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria atribuye carácter reservado a los datos obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones, pudiendo solamente ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan. A este respecto, no hay que olvidar que dicho régimen se excepciona, entre otros motivos, cuando la cesión de los mismos tenga por objeto:

⁶²⁸ BADÁS CEREZO, J; MARCO SANJUÁN, J.A. *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, ob.cit., págs. 67-68.

⁶²⁹ IGLESIAS CASAIS, J.M.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, ob.cit., págs. 203-204.

- La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
- La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

Como hemos comentado anteriormente, en los últimos tiempos se ha podido observar una tendencia generalizada al fomento de la transparencia pública. Esta nueva tendencia puede observarse en el ámbito de la Declaración Tributaria Especial por la exigencia de determinados sectores de la población para que se haga pública la lista de contribuyentes que se acogieron a la vía de regularización establecida en la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012.

Concretamente, el día 27 de junio de 2017 se admitió a trámite una proposición de Ley presentada por el grupo parlamentario socialista relativa a la publicación de la identidad de las personas, sociedades y demás entidades con personalidad jurídica acogidas al proceso de regularización de bienes o derechos previsto en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo. Aunque, dicha iniciativa caducó como consecuencia de la disolución de las Cortes en marzo de 2019, consideramos oportuno hacer referencia al contenido de dicha proposición de Ley.

Mediante la misma, se proponía la introducción de una Disposición Adicional 23ª en nuestra Ley General Tributaria en la que se estableciera que en el plazo máximo de 15 días de su aprobación, el Gobierno de España adoptaría las medidas necesarias para hacer pública la identidad de las personas, sociedades y demás entidades con personalidad jurídica que se acogieron al régimen de la Declaración Tributaria Especial y también al gravamen especial sobre dividendos de fuente extranjera regulado en la Disposición Adicional 15ª del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Se exigía, además, que en el caso de que quienes regularizaron su situación tributaria fueran sociedades mercantiles o entidades con personalidad jurídica se indicase la titularidad real, directa o indirecta, de los accionistas o partícipes en las mismas.

Para ello, se pretendía seguir el procedimiento establecido en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria respecto de la comunicación para la propuesta de inclusión en el citado listado, el trámite de alegaciones previsto para las personas y entidades afectadas, la publicidad a través de medios electrónicos y el tratamiento que se le dispensaría a los datos. Este artículo se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico tras la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y en él se establece la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, esto es, la posibilidad de publicar lo que se conoce como el listado de deudores a la Hacienda Pública.

A este respecto, basta con recordar que el artículo 7 de la Orden HAP 1182/2012 establecía el carácter reservado de los datos revelados mediante la Declaración Tributaria Especial al amparo de lo establecido en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. En el primer apartado de dicho artículo se establece que los datos obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en determinados supuestos que se enumeran posteriormente.

Entre dichos supuestos, se encuentra regulada la posibilidad de que dichos datos sean cedidos o comunicados a determinados organismos para lograr una colaboración en el ejercicio de sus funciones, sin embargo, no se prevé la posibilidad de que tales datos sean objeto de escrutinio público. Es más, en el apartado 3º de dicho artículo se establece que la Administración Tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

Como veremos más adelante, consideramos que ni la “la alarma social” provocada por la publicación de determinados casos de corrupción donde los investigados presentaron una Declaración Tributaria Especial ni “la lógica indignación de la ciudadanía”⁶³⁰ sirven para justificar

⁶³⁰ Fragmentos extraídos de la página 3 del texto de la Proposición de Ley relativa a la publicación de la identidad de las personas, sociedades y demás entidades con personalidad jurídica acogidas al proceso de regularización de bienes o derechos previsto en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo. El texto completo puede consultarse en: http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas?_piref73_2148295_73_1335437_1335437.next_page=/wc/servidorCGI&CMD=VERLST&BASE=IW12&FMT=INITXDSS.fmt&DOCS=1-1&DOCORDER=FIFO&OPDEF=ADJ&QUERY=%28122%2F000116*.NDOC.%29 (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

un cambio *a posteriori* en el régimen jurídico aplicable al tratamiento de los datos obtenidos a raíz de un procedimiento de regularización de la situación tributaria. En este supuesto estimamos que debe prevalecer el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima que deben regir la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes sobre la admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales. Además de lo anterior, el artículo 9.3 de la Constitución española garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Por ello, en el caso de las personas físicas, la publicación de una lista de estas características de forma retroactiva afectaría a un derecho individual adquirido previamente, al derecho a la protección de datos personales del artículo 18 de la Constitución española.

Junto a lo expuesto hasta el momento, puede resultar de interés hacer referencia a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2017 en la que se pronuncia sobre el carácter confidencial de los datos obtenidos por la Administración Tributaria bajo el régimen de la Declaración Tributaria Especial con motivo de una solicitud de acceso a la información al amparo de lo establecido en el artículo 17 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

El supuesto de hecho de la Sentencia se refiere a una persona física que realiza una petición de acceso a información pública a la AEAT para conocer los datos de las personas jurídicas que habían presentado el Modelo 750 (Declaración Tributaria Especial) y el Modelo 720 (Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero). La AEAT denegó el acceso a la citada información y este sujeto solicitó al Consejo de Transparencia y Buen Gobierno que instase a la Administración a ello. Tras el Acuerdo del Consejo de Transparencia de 4 de julio de 2016 accediendo a la solicitud del interesado, la AEAT interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo que fue estimado. Frente a dicha resolución, el Consejo de Transparencia interpuso recurso de apelación por considerar que el artículo 95 de la Ley General Tributaria no constituía una excepción al régimen de acceso a la información pública y que, en ningún caso, el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria podía servir como argumento para hacer inaplicable el derecho de acceso a la información pública regulado en el artículo 12 de la mencionada Ley 19/2013.

Este recurso fue resuelto por la Audiencia Nacional en sentido desestimatorio al considerar que, según lo dispuesto en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 19/2013, el régimen jurídico del acceso a la información con trascendencia tributaria se rige por su normativa específica, y sólo de forma supletoria por dicha Ley. Por tanto, resultan de aplicación los artículos 95 y 95 bis de la Ley General Tributaria que establecen el régimen jurídico del acceso a la información con trascendencia tributaria al determinar el carácter reservado de la misma y su excepción en cuanto a la publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, respectivamente.

Concluye la Audiencia Nacional que en el supuesto de que se solicite el acceso a información con relevancia tributaria, nos encontramos con “que existe una regulación específica y vigente, no incompatible con la regulación de la Ley de Transparencia, de acceso a la información que obra en poder de la Administración Tributaria”⁶³¹. Por ello, las solicitudes de acceso a la información en materia tributaria se regirán por su normativa específica, en la que se prevé el carácter reservado de los datos con relevancia tributaria y, con carácter supletorio, por la Ley 19/2013.

De este modo, consideramos que esta Sentencia refuerza los argumentos que hemos proporcionado acerca de la vulneración del principio de seguridad jurídica y del principio de confianza legítima que se produciría en el caso de que se hagan públicos los datos de quienes se acogieron al régimen de la Declaración Tributaria Especial, debido a que en su regulación inicial nada se establecía al respecto. De hecho, lo que se determinó fue el carácter reservado de dichos datos conforme a lo regulado en el artículo 95 de la Ley General Tributaria, en el que se enumeran los supuestos en que dichos datos pueden ser cedidos y se reconoce el deber de la Administración Tributaria de garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

Una vez expuesta la problemática planteada en el seno del régimen de la Declaración Tributaria Especial y nuestra postura sobre la aprobación de una norma con carácter retroactivo para modificar el régimen jurídico de dicho programa, debemos hacer referencia a si, con carácter general, la publicación de una lista en la que se identifique a quiénes han accedido a un programa

⁶³¹ Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2017 (FJ 8º).

de cumplimiento voluntario se adecuaba a la consecución de los objetivos de una medida de estas características.

En el apartado IV del capítulo primero hemos hecho referencia a la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante prevista en nuestro ordenamiento jurídico de acuerdo con lo establecido en el artículo 95 bis de nuestra Ley General Tributaria. Una norma de estas características parece tener como objetivo último incidir en el comportamiento de los contribuyentes incumplidores, aprovechando la importancia del elemento reputacional para los propios contribuyentes en sus relaciones con otros contribuyentes y con la propia Administración tributaria. Se trata, podemos decir, de un estímulo indirecto a la regularización de la situación tributaria de aquellos contribuyentes que aparecen en la misma.

No obstante, siendo el objetivo último de los programas de cumplimiento voluntario la mejora en el nivel de cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, parece que la publicación de una lista que contenga los datos identificativos de quienes se acogieron al programa en cuestión no sería la de incentivar la regularización. Por ello, entendemos que proceder a la publicación de la lista de quienes regularizan su situación tributaria haciendo uso de un programa de cumplimiento voluntario constituye un mal ejemplo de adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador, ya que, al menos en aquellas jurisdicciones en las que exista una regulación similar a la española en cuanto a la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante, la publicación de una lista con el nombre de quienes se acogieron a un programa de cumplimiento voluntario supondría un tratamiento igualitario para contribuyentes que han mostrado un comportamiento sustancialmente diferente.

1.4.8. Recurso de inconstitucionalidad

Otro de los aspectos que, sin duda, contribuyeron a la creación del clima general de inseguridad jurídica existente durante el plazo de presentación de la Declaración Tributaria Especial fue la interposición por el Grupo Parlamentario Socialista de un recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición Adicional 1ª 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. Dado que el citado recurso fue resuelto mediante Sentencia de fecha

8 de junio de 2017, vamos a centrar nuestro estudio en los motivos en que el Grupo Parlamentario Socialista fundamentó el mismo y en el análisis del fallo del Tribunal Constitucional que, aunque declara la inconstitucionalidad de la medida por motivos meramente formales, realiza algunas apreciaciones *obiter dicta* de carácter material.

1.4.8.1. Los motivos del recurso de inconstitucionalidad

El Grupo Parlamentario Socialista interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 por considerar que la misma vulneraba los artículos 31 y 86 de la Constitución Española.

En el artículo 86.1 de la Constitución española se establece que “en caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general”. Por su parte, el artículo 31 de la Constitución que se encuentra en la Sección 2ª, del Capítulo 2ª del Título I, determina que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

De la relación entre los artículos mencionados extrajo el Grupo Parlamentario recurrente el primer motivo⁶³² en que fundamentó el recurso de inconstitucionalidad. Como puede observarse, en el artículo 86.1 de nuestra Constitución se limita el alcance de la regulación por medio de Decreto Ley, ya que se establece que dicha figura no puede afectar a “derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I”, entre los que sin duda se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Sin embargo, el propio Tribunal Constitucional ha venido interpretando que no toda regulación introducida mediante Decreto Ley que afecte al deber de contribuir al sostenimiento de

⁶³² CAZORLA PRIETO, L.M. “La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico”, *ob.cit.*, págs. 75-77.

los gastos públicos conlleva una vulneración de lo establecido en el artículo 86 de la Constitución española⁶³³, sino que dicha vulneración se producirá por “cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario”⁶³⁴. Para ello, “será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley (constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica), qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate”⁶³⁵.

En función de lo expuesto, alegaba el recurrente que la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 sí provocó un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, ya que afectó clara e intensamente al deber de contribuir en tanto que sustituía “las obligaciones tributarias incumplidas de los impuestos que gravan la renta por el pago de una prestación única del 10% del valor de los bienes o derechos regularizados, con exclusión del deber de pagar intereses, recargos y multas”, por lo que consideraba que la Declaración Tributaria Especial resultaba “contraria al mandato contenido en el artículo 86 CE”. Además, se insistía en que el hecho de que uno de los impuestos afectados por la Declaración Tributaria Especial fuera el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituía un elemento determinante de la inconstitucionalidad de la norma al ser este impuesto “uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario”, siendo sobre todo a través de dicho impuesto “como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”⁶³⁶.

⁶³³ LÓPEZ LÓPEZ, H; CAMPIONE, R. “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, ob.cit., págs. 115-116.

⁶³⁴ Fragmentos extraídos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 137/2003, de 3 julio (FJ 6º) y de la Sentencia del Tribunal Constitucional 189/2005, de 7 de julio (FJ 7º).

⁶³⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7º) y Sentencia del Tribunal Constitucional nº 108/2004, de 30 de junio (FJ 7º).

⁶³⁶ Argumentos extraídos de la STC 1189/2005, de 7 de julio (FJ 8º)

El segundo motivo del recurso de inconstitucionalidad⁶³⁷ interpuesto contra la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 lo constituyó la posible vulneración de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31 de la Constitución. Consideraba el recurrente que otorgar a los contribuyentes incumplidores la posibilidad de regularizar su situación tributaria mediante la declaración e ingreso del 10% del importe de los bienes y derechos incluidos en la Declaración Tributaria Especial significaba una quiebra de los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad⁶³⁸. A este respecto el recurrente alegaba que, a pesar de que todos estos principios están íntimamente relacionados entre sí y su tratamiento y valoración se realiza normalmente de manera conjunta⁶³⁹, en este caso era posible apreciar esa vulneración constitucional en cada uno de dichos principios.

En cuanto al principio de generalidad, el recurrente hizo referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 96/2002, de 25 de abril, en la que el Tribunal Constitucional determinó que “la expresión “todos” absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por su relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario”. Por este motivo, consideró el recurrente que resultaba evidente que la Declaración Tributaria Especial al eximir del pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a un amplio colectivo de contribuyentes vulneraba frontalmente el principio de generalidad, ya que la única nota diferenciadora del resto de contribuyentes era “haber defraudado a la Hacienda Pública y no haber sido descubiertos por la Administración tributaria”⁶⁴⁰.

En cuanto a los principios de igualdad y capacidad económica, insistió el recurrente en que “el principio de igualdad impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o que resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad”, considerando que en el

⁶³⁷CAZORLA PRIETO, L.M. “La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico”, ob.cit., págs. 87-90.

⁶³⁸SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. “La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal de 2012”, en *Diario La Ley*, nº 8295, 2014, Versión online, págs. 5-10.

⁶³⁹IGLESIAS CASAIS, J.M.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, ob.cit., págs. 220-221.

⁶⁴⁰Sentencia del Tribunal Constitucional nº 96/2002, de 25 de abril (FJ 7º).

caso de la Disposición Adicional 1ª la desigualdad de trato es incuestionable. De este modo, una vez que constatada la diferencia de trato, procedía el recurrente a analizar si dicha desigualdad poseía o no una justificación objetiva y razonable⁶⁴¹, lo que determinaría finalmente su constitucionalidad o inconstitucionalidad. Ante el examen de la concurrencia o no de una justificación objetiva y razonable, sobre la base de la inexistencia de una explicación o una exposición de los motivos que llevaron al ejecutivo a elaborar una norma con dicho alcance, concluye el recurrente que la diferencia de trato contenida en la Disposición Adicional 1ª no ha sido justificada en ningún momento, lo que hace innecesario el análisis sobre la adecuación y proporcionalidad de la desigualdad establecida.

En cuanto al principio de progresividad, consideraba el recurrente que se vulneró el citado principio en tanto se establecía un pago único del 10% en sustitución del Impuesto sobre la Renta aplicable y ello con independencia de la cuantía de la renta objeto de la Declaración Tributaria Especial.

Por todo lo expuesto, finalizaba el Grupo Parlamentario Socialista su recurso de inconstitucionalidad solicitando que se dictase “sentencia por la que se declare la inconstitucionalidad y consecuente nulidad de los preceptos mencionados”.

1.4.8.2. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017

De manera previa al análisis del contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional, conviene hacer mención a que el mismo se resuelve atendiendo al primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el recurrente, esto es, decidir la validez o invalidez de la norma impugnada a la luz de la potestad para dictar decretos-leyes dentro del marco constitucional⁶⁴².

Para ello, utiliza el Tribunal Constitucional una doble perspectiva en su argumentación. Por un lado, expone el citado Tribunal que, según lo establecido en el artículo 31.3 de la

⁶⁴¹ LÓPEZ LÓPEZ, H; CAMPIONE, R. “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, ob.cit., págs. 120-121.

⁶⁴² Sentencia del Tribunal Constitucional nº 73/2017, de 8 de junio (FJ 1º).

Constitución española, cualquier prestación patrimonial de carácter público (sea de naturaleza tributaria o no) debe ser fijada por Ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma, consagrando así la Constitución española el principio de reserva de ley. Por otro lado, determina que según lo establecido en el artículo 86.1 de nuestra Constitución en aquellos supuestos en los que concurra “extraordinaria y urgente necesidad”, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales en forma de Decreto-Ley. Sin embargo, estas disposiciones legislativas provisionales no podrán afectar a los deberes de los ciudadanos regulados en el Título I de la Carta Magna.

Esta limitación podría llevar a considerar que la regulación por vía de Decreto-Ley está vedada a cualquier disposición que afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 de la Constitución. No obstante, el Tribunal Constitucional ha venido interpretando el alcance de este precepto en el sentido de que “únicamente está impidiendo aquellas intervenciones o innovaciones normativas que afecten, no de cualquier manera, sino de forma relevante o sustancial, al deber de “todos” de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”⁶⁴³. Así, considera el citado Tribunal que, aunque el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público esté sujeto al principio de reserva de ley, de ello no deriva necesariamente que dicha materia esté excluida de manera automática del ámbito de regulación del Decreto-Ley. Ello será posible siempre que se den los requisitos constitucionales del artículo 86.1 y que dicha regulación no afecte de forma relevante o sustancial a los derechos, deberes ni libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.

Expuesto lo anterior, para determinar si en un caso concreto se produce dicha “intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario”, es necesario tomar en consideración en qué tributo concreto incide el Decreto-Ley, qué

⁶⁴³Ejemplo de ello son las Sentencias del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7º), la Sentencia nº 137/2003, de 3 de julio (FJ 6º), la Sentencia nº 108/2004, de 30 de junio (FJ 7º) o la Sentencia nº 100/2012, de 8 de mayo (FJ 9º).

elementos del mismo resultan alterados y cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate⁶⁴⁴.

En cuanto a la primera cuestión, la Declaración Tributaria Especial se dirigía a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondieran con rentas declaradas previamente en dichos impuestos, es decir, fue una medida destinada a aquellos contribuyentes que habían incumplido la obligación de tributar por los impuestos personales y directos que gravan la renta. A este respecto, el Tribunal Constitucional ha mantenido en numerosas Sentencias que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye “uno de los pilares estructurales” del sistema tributario español, siendo una “figura impositiva primordial” para lograr la realización del principio de justicia tributaria en nuestro ordenamiento jurídico. Similares consideraciones se merece el Impuesto sobre Sociedades al definirse como “otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas” que complementa la imposición sobre la renta. En cuanto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manifiesta el Tribunal Constitucional que éste constituye un “apéndice inseparable del IRPF y del IS”. Tras esto, el Tribunal Constitucional mantiene que, atendiendo al ámbito objetivo de la Disposición Adicional 1ª, no cabe duda de que la alteración simultánea de los tres impuestos podría afectar al modo de reparto de la carga tributaria⁶⁴⁵.

En cuanto a la segunda cuestión, esto es, cuáles son los elementos del tributo alterados resulta evidente que el régimen de la Declaración Tributaria Especial constituyó un procedimiento excepcional de regularización de deudas tributarias pendientes, devengadas y no declaradas que descansaba sobre una forma especial de cuantificación de las mismas. El régimen ordinario se sustituyó por la presentación de una declaración y el ingreso la cuantía resultante de aplicar un 10% al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos que no se correspondieran con las rentas declaradas en los impuestos mencionados. En función de ello, considera el Tribunal Constitucional que con el régimen previsto en la Disposición Adicional 1ª “se procede a una

⁶⁴⁴ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7º); la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 100/2012, de 8 de mayo (FJ 9º); o la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 83/2014, de 29 de mayo (FJ 5º).

⁶⁴⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 73/2017, de 8 de junio (FJ 3º).

condonación parcial de la obligación tributaria principal y a una condonación total de las consecuencias accesorias”.

En cuanto a la tercera y última cuestión, que se refiere a la naturaleza y el alcance de la regulación, considera el Tribunal Constitucional que el régimen de la presentación de Declaración Tributaria Especial conllevaba tres efectos: la regularización a un tipo reducido, la exclusión de intereses de demora (artículo 26 de la Ley General Tributaria) y de los recargos por declaración extemporánea que resultasen de aplicación (artículo 27 de la Ley General Tributaria) y, como consecuencia de la regularización, todas las cantidades regularizadas se convierten en renta declarada a efectos de los impuestos incluidos dentro de su ámbito objetivo de aplicación.

Con base en lo anterior, el Tribunal Constitucional concluye que “la disposición impugnada ha afectado sustancialmente a la determinación de la deuda tributaria pendiente de los tributos afectados, en todos sus componentes”, al considerar que “la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha incidido directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades” y que, por tanto, “con esta medida se ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE”⁶⁴⁶.

Coincidimos con el planteamiento de la cuestión que realiza el Tribunal Constitucional ya que, aunque hubiera concurrido la “extraordinaria y urgente necesidad” requerida en el artículo 86.1 Constitución española, e incluso la medida tuviera como finalidad el cumplimiento con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el artículo 135 del texto constitucional, en ningún caso un Decreto-Ley es un instrumento válido para modificar sustancialmente el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Además, sin duda, podría cuestionarse en este supuesto la concurrencia de “extraordinaria y urgente necesidad” simplemente contemplando el período de tiempo transcurrido desde la publicación el día 31 de marzo del Real Decreto Ley 12/2012 y la publicación el día 4 de junio de la Orden HAP 1182/2012, mediante la que se aprobaba el Modelo 750, haciendo imposible hasta dicha fecha la regularización de las situaciones tributarias incluidas en su ámbito objetivo de aplicación.

⁶⁴⁶Sentencia del Tribunal Constitucional nº 73/2017, de 8 de junio (FJ 4º).

Expuesto cuanto antecede, dedica el Tribunal el último párrafo del fundamento jurídico 5º a afirmar que la adopción de este tipo de medidas bajo el pretexto de luchar contra el fraude fiscal y obtener un aumento de los ingresos públicos, “supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, legitimando así “como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir”. A este respecto, no debemos olvidar que estas afirmaciones constituyen lo que se conoce como afirmaciones incidentales u *obiter dicta*, esto es, afirmaciones a las que no se les atribuye carácter vinculante dentro del contenido de la propia resolución, sino que sirven al Tribunal para corroborar o enfatizar determinados razonamientos.

Por ello, compartimos la opinión de GARCÍA NOVOA⁶⁴⁷ cuando expone que estas afirmaciones no permiten concluir que la Sentencia declare la inconstitucionalidad de cualquier medida que suponga establecer un procedimiento de regularización de determinadas situaciones tributarias con condiciones más beneficiosas, ya que la misma se limita a analizar la validez del Decreto-Ley como instrumento para establecer el régimen de la Declaración Tributaria Especial.

De este modo, la Sentencia del Tribunal Constitucional se limita a declarar la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-Ley 12/2012 para establecer el citado régimen de regularización, ya que el mismo afectó a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que hacía innecesario analizar la posible lesión de los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad alegados por el recurrente como segundo motivo de inconstitucionalidad⁶⁴⁸.

Concluye el Tribunal precisando el alcance de la Sentencia, declarando no susceptibles de revisión las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas al amparo de la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012, por exigencia del principio constitucional del artículo 9.3 de la Constitución española. A este respecto, debemos mencionar que, según lo establecido en

⁶⁴⁷ GARCÍA NOVOA: “Amnistía fiscal: el ‘*obiter dicta*’ de la sentencia de inconstitucionalidad”, en *Expansión*, publicado el día 21 de junio de 2017.

⁶⁴⁸ MARTÍN QUERALT, J. “La amnistía es inconstitucional por la forma... y por el fondo”, en *Carta Tributaria. Revista de opinión*, nº 28, 2017, págs. 89-91.

el artículo 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, “las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”, lo que se conoce como el respeto a las situaciones consolidadas o teoría prospectiva.

A estos efectos, el propio Tribunal Constitucional⁶⁴⁹, en su Sentencia nº 45/1989, de 20 de febrero, interpretó el alcance de dicho precepto al establecer que “si consideramos al art. 40.1 de la LOTC informado por el principio constitucional de seguridad jurídica, habrá que entender que los procesos fenecidos por Sentencia firme son el caso más eminente y claro, pero no el único. Dicho de otro modo: la mención de la Sentencia firme en el art. 40.1 no supone que toda Sentencia de inconstitucionalidad haya de tener por necesario efecto la eliminación radical de todas las situaciones jurídicas preexistentes que no estén declaradas en Sentencia con autoridad de cosa juzgada, por agotadas o jurídicamente consolidadas que estén, pudiendo recordarse que la expresión “situaciones consolidadas” fue usada por la STC 14/1981 (FJ 4º) precisamente para enunciar el límite de la eficacia temporal de las Sentencias de inconstitucionalidad. Ahora bien, situación consolidada es, por ejemplo, la de una liquidación o actuación tributaria reclamable que no haya sido impugnada en tiempo y forma mediante las vías de Derecho procedente, siendo tradicional, en la esfera tributaria, que los reglamentos de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas contuvieran un precepto sobre “cosa juzgada administrativa””⁶⁵⁰.

De este modo, consideramos lógico que la declaración de inconstitucionalidad no alcance a supuestos en que a fecha de la declaración de inconstitucionalidad estuvieran prescritas las obligaciones tributarias regularizadas mediante la Declaración Tributaria Especial (no olvidemos que la presentación de la misma no interrumpía el plazo de prescripción), ni a aquellos en los que

⁶⁴⁹También en su Sentencia nº 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 10º), el TC concluye la fundamentación jurídica advirtiendo que “es preciso determinar cuáles son el alcance y efecto que corresponde atribuirle y, en tal sentido, han de considerarse situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia, no sólo aquellas que hayan sido definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC), sino también, por exigencias del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), todas aquellas otras que hubieran sido consentidas a la fecha de la publicación de esta sentencia”.

⁶⁵⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 45/1989, de 20 de febrero de 1989 (Antecedente 4º).

la Declaración Tributaria Especial fuera firme por haber sido comprobada posteriormente por la Administración tras haberla invocado el contribuyente en el seno de un procedimiento de comprobación respecto de un concepto tributario y período concreto⁶⁵¹.

Junto a lo anterior, debemos tener presente que la Disposición Adicional no fue objeto de suspensión, lo que nos lleva a concluir que cualquier contribuyente que regularizó su situación mediante lo dispuesto en la misma actuó conforme a Derecho, por lo que entendemos que dicha declaración presentada por el contribuyente sobre la base de una norma vigente no puede ser revocada por aplicación del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución española) y de los principios de buena fe y confianza legítima (artículo 3.1 apartado e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

Finalmente, como señalara SANZ DÍAZ-PALACIOS⁶⁵², resulta interesante añadir lo llamativo de que el recurso de inconstitucionalidad presentado por el Grupo Parlamentario Socialista únicamente impugnase la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 y no se incluyese en el mismo la impugnación de su Disposición Final 1ª mediante la cual se introdujo un nuevo apartado 2º en el artículo 180 de la Ley General Tributaria. Como veremos en el siguiente epígrafe, en dicho apartado se permitía a la Administración apreciar si el contribuyente había regularizado su situación mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. De este modo, la regularización así practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, facultando a la Administración para continuar el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial competente o al Ministerio Fiscal, lo que sin duda contrasta con lo establecido en el artículo 117.3 de la Constitución española en el que se establece que “el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan”.

⁶⁵¹ ESCANDÓN RUBIO, I; LITA FERRIOLS, E. “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº extra 1, 2012, págs.123-125.

⁶⁵² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. “La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal de 2012”, ob.cit., pág.10.

1.4.9. Otras medidas introducidas por el Real Decreto Ley 12/2012

De entre las modificaciones introducidas por el Real Decreto Ley 12/2012 procedemos a analizar aquéllas que guardan cierta relación con la medida objeto de estudio en el presente epígrafe⁶⁵³. De este modo, nos referiremos brevemente a los cambios introducidos mediante la Disposición Final 1ª en los artículos 180 y 221 de la Ley General Tributaria, así como la introducción de un gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español en la Disposición Adicional 15ª del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siendo esta última objeto de un desarrollo mayor más adelante.

A través de la introducción de un nuevo apartado segundo en el artículo 180 de la Ley General Tributaria⁶⁵⁴, se estableció que si la Administración tributaria estimaba que el obligado tributario había regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, siempre y cuando no se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación.

En estos supuestos, si se cumplían dichas condiciones, la Administración podía continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal⁶⁵⁵. Finalmente, concluía la nueva redacción del apartado 2º del artículo 180 de la Ley General Tributaria determinando que los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultaban aplicables a aquellos supuestos en que se satisfacen deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación, lo que se conoce como “regularización del quinto año”⁶⁵⁶.

⁶⁵³ HERRERA MOLINA, P.M. “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la *amnistía fiscal*”, ob.cit., pág. 19.

⁶⁵⁴ Actual artículo 252 de la Ley General Tributaria en su versión dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁶⁵⁵ IGLESIAS CAPELLAS, J. “La modificación de la Ley General Tributaria por el RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Carta Tributaria – Monografías*, nº 13, 2012, Versión online, págs. 7-8.

⁶⁵⁶ FALCÓN Y TELLA, R. “La regularización del “quinto año””, en *Quincena Fiscal*, nº 4, 2012, pág. 7.

La finalidad de introducir esta modificación al tiempo de establecerse en nuestro ordenamiento la posibilidad de presentar una Declaración Tributaria Especial con el objetivo de regularizar la situación tributaria de determinados obligados tributarios parece clara: ampliar la eficacia de la citada declaración a la responsabilidad penal derivada de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, evitando que la Administración comunicase la *notitia criminis* a la autoridad judicial competente y al Ministerio Fiscal⁶⁵⁷. Sin embargo, fueron numerosas las dudas respecto de la idoneidad formal de un Real Decreto-Ley para modificar el deber de colaboración de los funcionarios y órganos de la Administración Tributaria que se deduce de lo establecido en los artículos 95.3 y 180.1 de la Ley General Tributaria⁶⁵⁸ y, con carácter general, en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, cuestionándose por tanto la eficacia penal de la Declaración Tributaria Especial.

A este respecto, como hemos analizado en relación con la eficacia penal de la Declaración Tributaria Especial, tras la aprobación de la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica 7/2012, tales dudas fueron despejadas al establecerse en la misma que “se 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 cuanto a la modificación del artículo 221.1 c) de la Ley General Tributaria, ésta debe examinarse de manera conjunta con el último párrafo del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria en el que se extendían los efectos de la regularización de la situación tributaria a aquellos supuestos en que se hubieran satisfecho deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación. Ahora, con la modificación del artículo 221 de la Ley General Tributaria se determina que cuando las cantidades pagadas a la Administración tributaria hubieran servido para exonerar de responsabilidad penal según lo establecido en el artículo 180.2 de la Ley General Tributaria, en ningún caso serán objeto de devolución⁶⁵⁹.

⁶⁵⁷ IGLESIAS CAPELLAS, J. “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, ob.cit., págs. 26-27.

⁶⁵⁸ Actualmente el artículo 180 de la Ley General Tributaria regula el principio de no correspondencia de sanciones tributarias, regulándose en el artículo 252 los efectos de la regularización voluntaria en la obligación de pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal.

⁶⁵⁹ CALVO VÉRGEZ, J. “Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿Un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?”, ob.cit., págs. 19-21.

Hasta este momento, la diferencia de plazos entre la prescripción del delito contra la Hacienda Pública (5 años según lo establecido en el artículo 131.1 del Código Penal) y la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (4 años según lo establecido en el artículo 66 a) de la Ley General Tributaria) generaba en el momento de la presentación de una declaración extemporánea la incertidumbre de si se debía regularizar ese “quinto año”. Era frecuente el comportamiento consistente en presentar la declaración extemporánea por los cinco períodos impositivos anteriores con el fin de evitar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública y, posteriormente, conseguido dicho objetivo, reclamar la devolución de ingresos indebidos, fundamentando la misma en la prescripción de la deuda tributaria⁶⁶⁰. Para evitar este tipo de comportamientos se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico dicho apartado en el artículo 221 de la Ley General Tributaria, manteniéndose el mismo en la actualidad⁶⁶¹.

Para concluir, procedemos a realizar una breve referencia a la introducción del Gravamen Especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, regulado en la Disposición Adicional 15ª del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En palabras de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 12/2012, mediante esta nueva Disposición Adicional se permitía “la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones, correspondientes a entidades que, pese a realizar actividades empresariales en el extranjero, se localizaban en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales”, lo que excluía la aplicación del régimen de exención al no cumplirse el requisito establecido en el artículo 21.1 b) del citado Texto refundido.

Mediante la Disposición Adicional 15ª se permitía al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades que optase por la sujeción a dicho gravamen especial de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español y de las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, siempre que en ambos casos se cumplieran los requisitos

⁶⁶⁰ SOTO BERNABEU, L. “Los efectos de la presentación, fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria”, en *Crónica tributaria*, nº 162, 2017, págs. 224-227.

⁶⁶¹ HERRERA MOLINA, P.M. “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la *amnistía fiscal*”, ob.cit., págs. 20-22.

establecidos en las letras a) y c) del artículo 21.1 Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, esto es, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente, al menos, del 5%, así como que los beneficios que se repartieran o en los que se participase procedieran de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

De esta definición de la medida, puede deducirse que no nos encontramos ante un nuevo programa de cumplimiento voluntario, sino que se introduce una medida que pretendía fomentar la repatriación de dividendos en aquellos supuestos en los que no resultaba de aplicación los mecanismos para evitar la doble imposición. Es decir, no nos encontramos ante medida destinada a la regularización de una situación previa de incumplimiento, sino ante una medida destinada a la obtención de un incremento en la recaudación.

Por ello, no podemos entender que concurra en la misma el elemento de revelación de una situación previa de incumplimiento inherente a lo que debe considerarse como programa de cumplimiento tributario, por lo que entendemos que la aplicación de este nuevo Gravamen Especial constituyó una opción tributaria⁶⁶² que se proporcionó al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y cuyo ejercicio supuso que a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español y a las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español no se les aplicase el tipo general del mencionado impuesto sino un gravamen especial del 8%, siempre que cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 21.1 apartados a) y c) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

1.5. Regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto

1.5.1. Régimen jurídico

⁶⁶² FALCÓN Y TELLA, R. “Las fórmulas transitorias de “regularización” establecidas por el RD Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%”, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, 2012, pág.10.

La última de las medidas introducidas en nuestro país que podría ser calificada como programa de cumplimiento voluntario especial la encontramos en la Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Sin embargo, como tendremos ocasión de comprobar, la forma en la que se articuló este procedimiento de regularización puede crear ciertas dudas en cuanto a la concurrencia de la voluntariedad inherente a los programas de cumplimiento voluntario, al haber recibido los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación una carta en la que se les indicaban los motivos por los que debían acogerse al citado régimen, tal y como sucedió con el procedimiento de regularización derivado de la publicación de la conocida como “lista *Falciani*”, a la que nos hemos referido anteriormente.

A este respecto, la conclusión de que concurre o no el elemento de voluntariedad dependerá de la interpretación en un sentido amplio o estricto de la misma. Sobre este particular podemos adelantar que no parece que nos encontremos ante lo que en el régimen de los recargos por declaración extemporánea se denomina “requerimiento previo” y que se define como “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”. Por tanto, debemos mostrar nuestras dudas sobre que una carta en la que se informa de que se han descubierto unas rentas previamente no declaradas y en la que se pone de manifiesto la posibilidad de que se regularice esta situación mediante un procedimiento creado a tal efecto suponga cualquiera de las actuaciones antes mencionadas.

Mediante dicha Disposición Adicional Única, se introdujeron en nuestro ordenamiento jurídico dos medidas excepcionales: por un lado, un plazo extraordinario para la regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y, por otro lado, la condonación de las sanciones, recargos e intereses girados como consecuencia tanto de las regularizaciones realizadas al respecto por la Agencia tributaria como por las regularizaciones espontáneas realizadas por los contribuyentes al amparo de la misma, condonación que cumplía

con la reserva de ley prevista en los artículos 31.3, 133.1 y 133.3 de la Constitución española y descrita en el artículo 8 k) de la Ley General Tributaria.

Dicha medida no fue objeto de desarrollo reglamentario, si bien la Agencia Tributaria publicó un documento bajo el título “Información sobre los trámites de regularización en IRPF y de condonación relacionados con pensiones percibidas del extranjero por personas residentes en territorio español”⁶⁶³, en el que se explicaba en qué consistía la citada Disposición Adicional, así como el procedimiento para la declaración y pago de la deuda resultante.

1.5.2. Fundamento y finalidad

La Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014 se introdujo en un contexto concreto en el que se estaban haciendo efectivos los mecanismos internacionales de intercambio de información, lo que provocaba, y provoca hoy en día, que debido a la mayor información de que disponen las Administraciones tributarias cada vez sea más difícil la ocultación de aquellas situaciones que ponen de manifiesto la capacidad económica de los individuos⁶⁶⁴.

Así lo expuso el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en su Nota de Prensa de 1 de agosto de 2014, en la que anunciaba que “fruto del fortalecimiento y eficacia de los mecanismos internacionales de intercambio de información la Administración tributaria española ha descubierto en los últimos años la existencia de contribuyentes residentes en España que percibían pensiones procedentes del exterior que no habían sido correctamente declaradas en el IRPF”⁶⁶⁵. Por este motivo, atendiendo a “las características de estas personas”, el Gobierno

⁶⁶³ Dicho documento, así como el texto de la Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias puede consultarse en el siguiente enlace: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas/Pensiones_extranjeras_IRPF/INFORMACION/Informacion_general_y_normativa/Informacion_general_y_normativa.shtml (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁶⁶⁴ RODRÍGUEZ LOSADA, S. “Reforma fiscal y regularización de las pensiones procedentes del extranjero: una nueva amnistía fiscal”, en *“Recargos y sanciones tributarias” Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 12, 2015, pág. 39.

⁶⁶⁵ Puede consultarse el texto de la Nota de Prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en el siguiente enlace:

consideró oportuno iniciar un período extraordinario de regularización que comprendía desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2015 y en el cual se permitió que dichos contribuyentes pudieran presentar las correspondientes autoliquidaciones complementarias relativas a los períodos impositivos no prescritos en los que hubieran percibido pensiones procedentes del extranjero y no las hubieran declarado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El ámbito subjetivo de aplicación de la citada Disposición Adicional (pensionistas extranjeros residentes en España y pensionistas españoles que habían retornado tras haber sido emigrantes) constituye un elemento diferenciador respecto del resto de medidas analizadas a lo largo de este Capítulo, ya que en este caso, debido a la mejora en los mecanismos de obtención de información, la Administración tributaria descubrió un gran número de contribuyentes con unas características determinadas, siendo, en palabras del Ministerio, “pensionistas de edad avanzada, que tienen mayor dificultad para conocer la legislación española por haber residido muchos años en el extranjero y que, en general, no tienen grandes fortunas”, y que en su mayor parte no habían declarado aquellas pensiones que percibían del extranjero, cuya cuantía era generalmente baja, por desconocimiento, a pesar de que somos conscientes de que la ignorancia de la Ley no exime de su cumplimiento.

De manera que en esta ocasión, al margen de que la recaudación evidentemente se iba a ver incrementada, la finalidad de la norma no era tanto la de obtener ingresos, sino más bien la de ofrecer a estos contribuyentes que el legislador consideró especialmente vulnerables una vía para regularizar su situación tributaria mediante el pago del 100% de la cuota tributaria que hubiera correspondido respecto de los períodos impositivos no prescritos, lo que conllevaba la condonación de las sanciones, recargos e intereses de demora que pudieran corresponder.

Una vez que hemos analizado la concurrencia del elemento de la voluntariedad conviene que nos refiramos a la revelación de información con relevancia tributaria previamente ocultada y al cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente como elementos característicos de nuestra definición de programa de cumplimiento voluntario. A este respecto, consideramos que no concurre en este programa el elemento de la revelación de información previamente ocultada como justificante para la adopción de un enfoque responsivo, sino que fruto

www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2014/S.E.%20HACIENDA/01-08-14%20Nota%20pensionistas%20extranjeros.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

de los avances en materia de intercambio de información, la Administración ya disponía de la información necesaria para proceder a la determinación de la deuda tributaria correspondiente. Sin embargo, sí se produjo un ahorro de los costes que para la Administración supondría liquidar y exigir la deuda correspondiente a cada uno de los contribuyentes incluidos en el ámbito subjetivo de aplicación de la norma analizada. Por su parte, respecto del segundo de los elementos mencionados, para proceder a la regularización de la situación tributaria sí que se exigía el pago de la cuota tributaria correspondiente en relación con los períodos impositivos no prescritos, sin imposición de sanciones ni exigencia de recargos por declaración extemporánea ni de intereses de demora.

Llamativo es, sin duda, el último párrafo de la citada Nota de Prensa en el que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas justifica la adopción de dicha medida en que “facilita la integración de estos ciudadanos como cualquier otro residente en España”, debiendo tener presente que “nuestro país es un lugar atractivo en el que disfrutar de la jubilación y la medida beneficia a España como destino residencial de pensionistas con cierto nivel adquisitivo que, de esta forma, van a colaborar con la recuperación económica”, ya que este criterio engloba tanto a pensionistas de baja capacidad económica como a pensionistas de mayor capacidad económica.

1.5.3. Ámbito subjetivo y ámbito objetivo

Según lo establecido en el apartado 1º de la Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014, podían regularizar su situación tributaria aquellos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que hubieran percibido pensiones procedentes del exterior sujetas a tributación por dicho impuesto y que no las hubieran declarado. De este modo, atendiendo a lo establecido en los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pudieron regularizar su situación tributaria los pensionistas españoles que habían retornado a España tras haber sido emigrantes y los pensionistas extranjeros residentes en España.

Para ello, entre el día 1 de enero y el día 30 de junio de 2015 debían presentar una autoliquidación complementaria por cada uno de los períodos impositivos no prescritos, incorporando los rendimientos relativos a la totalidad de las pensiones que hubieran percibido procedentes del extranjero y que no habían sido declaradas en los correspondientes períodos

voluntarios de declaración, aun cuando estaban sujetas a tributación de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debiendo realizar el ingreso de las cuotas tributarias correspondientes.

La presentación de dicha autoliquidación suponía la condonación de los recargos, intereses y sanciones que pudieran resultar exigibles como consecuencia de la presentación fuera del plazo voluntario del citado Impuesto, así como la condonación de los intereses y sanciones tributarias derivadas de liquidaciones en las que la Administración hubiera regularizado dichos rendimientos, independientemente de que hubieran sido liquidados o impuestos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 26/2014 y de si hubieran adquirido o no firmeza⁶⁶⁶. Del mismo modo, también se establecía la condonación de los recargos del período ejecutivo y de los intereses de demora devengados desde el inicio de dicho periodo, liquidados por tal concepto.

En estos casos en que la liquidación de los recargos, intereses y sanciones había adquirido firmeza, los obligados tributarios debían solicitar a la Administración su condonación mediante la presentación de una solicitud⁶⁶⁷ de condonación de pensiones extranjeras (Código de trámite G9015), indicando los datos de identificación del solicitante, períodos impositivos a los que se refería su solicitud y el número de cuenta donde deseaban que se realizase la devolución.

1.5.4. Procedimiento de declaración

Para llevar a cabo la regularización, el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que percibía las pensiones debía elaborar una declaración del citado impuesto por cada período impositivo al que se refiriera la regularización, utilizando para ello el modelo habitual de declaración (Modelo 100). Si bien, en aquellos casos en que esta declaración fuese complementaria de una anterior, debía hacer constar este hecho expresamente e incluir los datos de la declaración inicial, a los que se sumaban los datos correspondientes a las pensiones percibidas

⁶⁶⁶ RODRÍGUEZ LOSADA, S. “Reforma fiscal y regularización de las pensiones procedentes del extranjero: una nueva amnistía fiscal”, ob.cit., págs. 40-41.

⁶⁶⁷ El modelo de Solicitud de condonación puede consultarse en el siguiente enlace: www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucion_al/Campanias/Pensiones_extranjeras_IRPF/Solicitud_condonacion.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

que ahora regulariza, deduciéndose de la cuota tributaria de la autoliquidación complementaria el importe de la autoliquidación inicial.

La presentación de la citada declaración podía realizarse a través de internet o en papel, distinguiéndose el lugar de presentación en el caso de que la presentación se realizase en papel en función de si realizaba o no el ingreso efectivo de la cuota tributaria junto a la declaración o si se solicitaba el aplazamiento o fraccionamiento de la misma.

Después de la presentación del correspondiente Modelo 100, el contribuyente debía presentar un formulario específico⁶⁶⁸ para comunicar la regularización de pensiones obtenidas en el extranjero (Código de trámite G2299), formulario que permitía identificar que dicha declaración incluía pensiones procedentes del extranjero. A pesar de que para regularizar su situación tributaria el contribuyente debía presentar una declaración por cada período impositivo en que se hubiera percibido una pensión del extranjero que no había sido incluida en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debiendo haberse incluido, bastaba la presentación de un único formulario por cada interesado, en el que se debía hacer constar todas las declaraciones que había presentado con motivo de la regularización.

La peculiaridad de esta medida es que abrió un nuevo período voluntario de pago, que iba desde el 1 de enero al 30 de junio de 2015, por lo que durante ese período el contribuyente podía bien presentar la declaración con el ingreso inmediato de la deuda, bien presentar la declaración en la Agencia tributaria pero sin ingreso efectivo, de manera que se obtenía una carta de pago con la que realizar el pago en una entidad financiera en cualquier momento no posterior al 30 de junio de 2015, o bien presentar la declaración y solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda según lo establecido en la Ley General Tributaria. En este último supuesto, el primer plazo o fracción se fijaba en una fecha posterior al 30 de junio de 2015.

Por todo lo expuesto, aunque la medida objeto de estudio pueda ser calificada como programa de cumplimiento voluntario por tratarse de una oportunidad para la regularización

⁶⁶⁸ El formulario para comunicar la regularización de pensiones obtenidas en el extranjero puede consultarse en el siguiente enlace:

www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Pensiones_extranjeras_IRPF/Formulario_dec_extraordinaria.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

otorgada por Ley a contribuyentes previamente incumplidores, no concurre en ella el elemento fundamental de revelación de información con trascendencia tributaria anteriormente ocultada. Esto puede llevarnos a concluir que esta medida supone un ejemplo de una incorrecta implementación de un enfoque responsivo por parte de la Administración tributaria española, ya que la información proporcionada en relación con las deudas tributarias previamente ocultadas ya se encontraba en poder de la Administración. Tanto la revelación de información previamente ocultada como el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente suponen los elementos que justifican un tratamiento diferente aplicable a aquellos contribuyentes que se mantienen en el incumplimiento y aquéllos que regularizan de forma espontánea, completa y veraz su situación tributaria. Sin embargo, entendemos que en este supuesto se produce igualmente un ahorro de los costes derivados de la efectiva aplicación del sistema tributario debido a que la Administración tributaria no debe proceder a descubrir, liquidar y exigir el pago de la deuda tributaria previamente no ingresada, sino que es el contribuyente el que voluntariamente realiza dichas actuaciones.

2. La combinación del 2014 Offshore Voluntary Disclosure Program y los Streamlined filing compliance procedures en Estados Unidos

El *Internal Revenue Service* lleva a cabo una práctica generalizada de *voluntary disclosure* cuyo fundamento legal se encuentra en el apartado 9.5.11.9 del *Internal Revenue Manual*. En esta disposición normativa se establece que es práctica habitual del *Internal Revenue Service* que una revelación voluntaria sea considerada junto a otros factores objeto de investigación para determinar si se produce o no el inicio de un procedimiento penal por medio de la acusación formal contra el obligado tributario.

Sin embargo, con el objetivo de dotar de cierta uniformidad al sistema de regularización voluntaria, hasta el 28 de septiembre de 2018, los contribuyentes disponían de cuatro opciones para corregir su comportamiento anterior en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias se refiere⁶⁶⁹.

⁶⁶⁹Más información sobre las distintas opciones disponibles puede encontrarse en: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/options-available-for-u-s-taxpayers-with-undisclosed-foreign-financial-assets> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

En primer lugar, los contribuyentes que desearan regularizar el incumplimiento intencionado de la obligación de declarar determinados activos situados en el extranjero y de pagar el impuesto correspondiente pudieron hacerlo mediante el 2014 *Offshore Voluntary Disclosure Program (OVDP)* hasta el 28 de septiembre de 2018. El contenido de este programa de cumplimiento especial, así como de las características del mismo, serán analizados en profundidad en las próximas líneas.

En segundo lugar, aquellos contribuyentes que puedan certificar que el incumplimiento de la obligación de declarar activos situados en el extranjero y de la obligación de pagar el impuesto correspondiente fue involuntario podrán hacer uso de alguno de los *Streamlined Filing Compliance Procedures*. Este programa de cumplimiento voluntario especial se divide en dos subprogramas, que serán analizados por su carácter complementario del 2014 *OVDP*.

En tercer lugar, se encuentran los *Delinquent FBAR Submission Procedures* disponibles para aquellos contribuyentes que no hayan cumplido con la obligación de presentar el *Report of Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR)*, no estén siendo objeto de un procedimiento administrativo o penal y no hayan recibido una notificación por parte del *Internal Revenue Service* al respecto. En estos supuestos, cuando el contribuyente sí hubiera cumplido con sus obligaciones en relación con las declaraciones de impuestos correspondientes, no será objeto de ningún recargo o sanción como consecuencia del incumplimiento.

En último lugar, los contribuyentes que hayan incumplido con su obligación de presentar alguna de las declaraciones informativas de carácter internacional y tengan una causa razonable para ello podrán servirse de los *Delinquent International Information Return Submission Procedures*. Del mismo modo que sucedía en el caso del *FBAR*, en aquellos supuestos en los que el contribuyente explique y demuestre que concurre una causa razonable para el incumplimiento, no serán impuestos los recargos o las sanciones que pudieran corresponder.

Una vez expuestas en líneas generales las diferentes opciones disponibles en el ordenamiento jurídico estadounidense, vamos a incidir en el 2014 *OVDP* y los *Streamlined Filing Compliance Procedures* debido a su configuración como programa de cumplimiento voluntario especial y a la relación de complementariedad existente entre ambos.

El 2014 *OVDP* es una continuación del 2012 *Offshore Voluntary Disclosure Program* y es un procedimiento de desarrollo de la *voluntary disclosure practice*⁶⁷⁰. Este programa de cumplimiento voluntario consideramos que debe clasificarse como un programa de cumplimiento voluntario especial debido a que, si bien se implementó con un período de duración abierto, su finalización estaba prevista para que tuviera una duración limitada en el tiempo, aunque de carácter indefinido. Junto a ello, nos encontramos ante una medida que tenía un ámbito objetivo limitado, ya que únicamente podían acceder a la misma los contribuyentes titulares de cuentas y activos situados en el extranjero⁶⁷¹.

Podían utilizar este procedimiento de regularización tanto las personas físicas como las personas jurídicas, siempre que en el primer caso no hubieran presentado una declaración complementaria al amparo de un *Streamlined Procedure*.

De nuevo, nos encontramos con que la voluntariedad se perfila como un elemento fundamental de la regularización. De esta forma, en la *voluntary disclosure practice* se considera que una declaración se presenta voluntariamente si se recibe antes de que el *Internal Revenue Service* haya iniciado un procedimiento administrativo o penal, antes de que se haya notificado la intención de iniciar un procedimiento de comprobación o investigación, antes de que la Administración tributaria estadounidense haya recibido información de un tercero en relación con el incumplimiento del contribuyente en cuestión o antes de que la Administración tributaria haya recibido directamente información sobre el incumplimiento mediante una investigación previamente llevada a cabo. Es decir, la voluntariedad se configura como un elemento común en la mayoría de los programas de cumplimiento voluntario analizados hasta el momento al considerar que es el factor determinante para explicar que el comportamiento de un incumplidor “decidido” y de un incumplidor “arrepentido” es diferente y, por tanto, la respuesta de la Administración tributaria debe ser adecuada a dichas circunstancias.

⁶⁷⁰ SHARP SR., W.M. et al. “Recent Modifications to U.S. Offshore Voluntary Disclosure Programs”, en *Tax Analysts*, July, 2014, págs 39-40.

⁶⁷¹ La información general sobre el 2014 *OVDP* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.irs.gov/newsroom/2012-offshore-voluntary-disclosure-program> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

En cuanto al ámbito objetivo de aplicación, se debían declarar todos los activos previamente ocultados situados en el extranjero, entre los que podían encontrarse cuentas corrientes, valores, bienes inmuebles, objetos de arte e, incluso, patentes. La declaración debía cubrir los últimos 8 años desde que expiró el período voluntario de declaración. Por ello, debido a que se incluían períodos impositivos respecto de los que había operado la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y a exigir el pago del Impuesto correspondiente⁶⁷², era necesario que el *Internal Revenue Service* y el contribuyente firmasen un acuerdo para la determinación de la deuda tributaria y de las sanciones aplicables como consecuencia del *voluntary disclosure*⁶⁷³.

Un aspecto a resaltar del 2014 *OVDP* es que, de forma similar a lo que sucedía en el caso del *VDP* de Canadá, se preveía la posibilidad de que se planteasen situaciones hipotéticas sin revelar la identidad de los contribuyentes en cuestión. Sin embargo, a diferencia de la *Canada Revenue Agency* que adopta una posición proclive a que los contribuyentes hagan uso del procedimiento de solicitud preliminar, el propio *Internal Revenue Service* puso de manifiesto que estas consultas podían dar lugar a malentendidos debido a que generalmente no se incluía toda la información relevante. Este planteamiento de situaciones hipotéticas no suponía la satisfacción de los requisitos necesarios para perfeccionar la regularización y, además, si durante el plazo previsto para resolver se producía alguna de las circunstancias que convertían la declaración en no voluntaria, el contribuyente dejaba de reunir los requisitos necesarios para acceder al programa.

Junto a lo anterior, de forma previa al inicio del procedimiento de regularización, el contribuyente podía iniciar un trámite de pre-autorización⁶⁷⁴. Para ello, el contribuyente o su representante debían presentar ante el *Internal Revenue Service* sus datos personales, la información relativa a los activos que pretendía regularizar y la información de las instituciones financieras en las que se encontraban depositados dichos activos. En los 30 días siguientes, la Administración tributaria notificaba a los contribuyentes si reunían los requisitos para formar parte

⁶⁷² En la sección 6501 del *Internal Revenue Code* se establece que, con carácter general, el plazo para determinar la deuda tributaria y exigir el pago de la misma es de 3 años desde que la declaración se presentó.

⁶⁷³ Form 872 - Consent to Extend the Time to Assess Tax. Disponible en: <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/f872ovdp.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁶⁷⁴ A este respecto puede consultarse el Offshore Voluntary Disclosure Program Frequently Asked Questions and Answers 2014, FAQ 22-23, disponible en <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program-frequently-asked-questions-and-answers-2012-revised> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

del programa, aunque no suponía necesariamente una garantía de acceso al programa. Una vez recibida la notificación, el contribuyente disponía de un plazo de 45 días para completar la declaración.

Este tipo de previsiones en el seno de un programa de cumplimiento voluntario consideramos que sirven para garantizar el principio de seguridad jurídica de forma previa a que el contribuyente participe en el procedimiento de regularización. Si bien, aunque en un primer momento pudiera considerarse que supone un mayor coste para las Administraciones tributarias al tener que disponer de un grupo de trabajo que se encargue del procedimiento de pre-autorización, entendemos que una disposición de estas características ayudaría a incentivar la participación en el programa y facilitaría la consecución del objetivo último de este tipo de medidas que es la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

Con carácter general, el procedimiento de regularización se articuló en dos fases. En la primera fase el contribuyente debía presentar la conocida como *voluntary disclosure letter* y su documento adjunto⁶⁷⁵, siendo necesario que en el caso de haber hecho uso del trámite de pre-autorización estos documentos se presentasen dentro de un plazo de 45 días desde la notificación antes mencionada. Una vez presentada, la *Criminal Investigation* se encargaba de revisar su contenido y notificaba a los contribuyentes si su declaración estaba preliminarmente aceptada o rechazada.

En el momento en que la aceptación de su declaración era comunicada al contribuyente, éste debía completar el procedimiento de regularización para lo que disponía de un plazo de 90 días, debiendo proceder de la siguiente manera.

En primer lugar, el contribuyente debía realizar el pago de la totalidad de la deuda tributaria y de los intereses devengados. Además, debía satisfacer un 20% en concepto de sanción por falta de precisión en las declaraciones de la sección 6662 (a) del *Internal Revenue Code*, la sanción por falta de ingreso de la sección 6651 (a) (1) o la sanción por falta de pago de la sección 6651 (a) (2) del citado Código y una *miscellaneous offshore penalty* del 27'5 %. En este último caso, la sanción

⁶⁷⁵ Form 14457 - Offshore Voluntary Disclosure Letter. Disponible en: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f14457.pdf>
Form 14454 - Attachment to Offshore Voluntary Disclosure Letter, también disponible en: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f14454.pdf> (Acceso a ambos enlaces el día 20 de mayo de 2019).

ascendía al 50% en aquellos supuestos en los que la institución financiera extranjera estaba siendo objeto de investigación por el *Internal Revenue Service* o de un procedimiento judicial en relación con las cuentas respecto de las que el contribuyente fuera el beneficiario efectivo, la institución financiera estuviera ya colaborando con el *Internal Revenue Service* o la propia institución financiera hubiera sido ya requerida para aportar información respecto del citado contribuyente.

Para el cálculo de dichas sanciones se utilizaba como base el mayor valor anual de los activos declarados durante todo el período cubierto por el procedimiento de regularización. De esta forma, se determinaba el valor de los activos declarados de forma global para cada uno de los años incluidos en el ámbito temporal de aplicación. Después, al mayor de ellos se le aplicaba cada una de las sanciones antes mencionadas. El importe de la deuda tributaria, de los intereses devengados y de las sanciones que resultasen aplicables constituía la cantidad que debía ser ingresada por el contribuyente para perfeccionar la regularización de su situación tributaria.

A este respecto es importante resaltar que, a pesar de que en el 2014 *OVDP* el pago se consideraba un elemento esencial del procedimiento de regularización, se previó la posibilidad de que se pudiera llegar a un acuerdo de pago con la Administración tributaria⁶⁷⁶. Para ello, el contribuyente debía probar su incapacidad para satisfacer la deuda tributaria y proponer un acuerdo de pago mediante la presentación del formulario correspondiente⁶⁷⁷. Este extremo debe valorarse muy positivamente, ya que evita que se excluya la posibilidad de regularización debido a una falta de liquidez en el momento de la presentación de la declaración.

Como hemos visto, la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria se incluyó en el procedimiento de regularización para personas físicas establecido mediante el artículo 30 de la Ley 50/1977, en el régimen de declaraciones complementarias de la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, en el régimen de regularización de las pensiones procedentes del extranjero de la Ley 26/2014 y se incluye actualmente en el régimen de recargos por declaración extemporánea. Sin embargo, en el régimen de la Declaración Tributaria Especial

⁶⁷⁶ Offshore Voluntary Disclosure Program Frequently Asked Questions and Answers 2014, FAQ 20.

⁶⁷⁷ Form 433-A - Collection Information Statement for Wage Earners and Self-Employed Individuals. Disponible en: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f433a.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Form 433-B (OIC) - Collection Information Statement for Business. Disponible en: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f433boi.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

se excluyó expresamente la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, algo que consideramos que disminuyó las posibilidades de acceso al programa.

En relación con la exigencia del pago como requisito para formalizar la regularización de la situación tributaria del contribuyente, consideramos que una solución a medio camino entre la exigencia del ingreso completo de la deuda tributaria para completar el procedimiento de regularización y la posibilidad de que se perfeccione la regularización aunque no se produzca el ingreso de la misma es la establecida en el caso de las declaraciones extemporáneas del artículo 27 de la Ley General Tributaria. En dicho precepto, sin excluir la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria regularizada, el ingreso de la misma en el momento de la presentación de la declaración extemporánea supone una reducción del 25% en el importe de los recargos. Mediante esta solución, consideramos que se permite que los contribuyentes con dificultades económicas de carácter transitorio puedan acceder al programa y, al mismo tiempo, se incentiva el pago de la deuda tributaria en el momento de la presentación de la declaración mediante una reducción en la cuantía del recargo que resulte de aplicación.

En segundo lugar, el contribuyente debía presentar todas las declaraciones originales, las declaraciones ahora corregidas, un formulario-declaración por cada activo declarado⁶⁷⁸, los acuerdos para ampliar el plazo para determinar la deuda tributaria y las sanciones correspondientes, una copia de todas las *FBAR* previamente omitidas, así como diversa documentación específica en función del caso concreto. Un desglose completo de la documentación que debía entregarse puede consultarse en la FAQ 25 del documento de Preguntas y Respuestas Frecuentes sobre el 2014 *OVDP*⁶⁷⁹.

Una vez enviada toda la documentación mencionada, de forma similar a lo que sucede en todos los programas de cumplimiento voluntario generales y en la mayoría de los programas de cumplimiento voluntario especiales analizados, la declaración era comprobada para certificar su veracidad y completitud. Con carácter general, se trataba de un procedimiento específico y menos

⁶⁷⁸ Form 14452 - Foreign Account or Asset Statement. Disponible en: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f14452.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁶⁷⁹ Para más información, puede consultarse el documento *Offshore Voluntary Disclosure Program Frequently Asked Questions and Answers 2014, FAQ 25*.

formal en el que la Administración tributaria se reservaba el derecho a solicitar información y documentación al contribuyente y a terceros.

De esta forma, podemos concluir que se consolida como un requisito fundamental para el perfeccionamiento de la regularización que se proporcione información con relevancia tributaria previamente ocultada y que la información proporcionada reúna los caracteres de completitud y veracidad. Todo ello a pesar de que, en este caso, la Administración no llevaba a cabo un procedimiento de comprobación e investigación de carácter ordinario.

Sin embargo, debe valorarse positivamente el hecho de que el programa de cumplimiento voluntario no conlleve una renuncia total a su derecho a comprobar e investigar. Como hemos comentado a lo largo del análisis de los programas de cumplimiento voluntario implementados en las diferentes jurisdicciones fiscales objeto de estudio, el mantenimiento de las facultades de comprobación e investigación por parte de las Administraciones tributarias se configura como un requisito indispensable para garantizar que las declaraciones presentadas reúnen todos los elementos necesarios para que las condiciones más beneficiosas reguladas en el programa en cuestión resulten de aplicación. A este respecto, debemos volver a incidir en que consideramos que la renuncia generalizada al derecho a comprobar e investigar por parte de las Administraciones tributarias en el seno de un programa de cumplimiento voluntario supone la imposibilidad de determinar si la información proporcionada es completa y veraz y produce una merma en las posibilidades de conseguir el objetivo a largo plazo de este tipo de medidas que es lograr una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

En tercer y último lugar, para llevar a cabo la regularización de la situación tributaria, se requería que la Administración tributaria y el contribuyente firmasen un acuerdo de finalización⁶⁸⁰ al respecto según lo establecido en la sección 7121 del *Internal Revenue Code*. Este acuerdo dota de una mayor seguridad jurídica al procedimiento de regularización, ya que una vez firmado se impide que se pueda volver a comprobar e investigar el asunto sobre el que versa salvo que se haya cometido fraude o se haya producido un error material.

⁶⁸⁰ Form 906- Closing Agreement on Final Determination Covering Specific Matters. Disponible en: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/form_906.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Junto a todo lo expuesto, debemos apuntar que el contribuyente se comprometía a cooperar con la Administración tributaria durante todo este proceso, proporcionando información sobre las cuentas y activos previamente ocultados, sobre las instituciones financieras y, además, firmando el correspondiente acuerdo para ampliar el plazo para determinar la deuda tributaria y las sanciones que resultasen de aplicación como consecuencia de la regularización.

Por su parte, los *Streamlined filling compliance procedures* fueron introducidos en el ordenamiento jurídico estadounidense en el año 2012 y, en el año 2014, con el inicio del 2014 *OVDP* se modificaron los términos de este procedimiento de regularización. Se trata de una oportunidad ofrecida con carácter permanente por la Administración tributaria americana, aunque como veremos su ámbito objetivo y subjetivo de aplicación está reducido a un grupo determinado de contribuyentes, por lo que debe ser clasificado como un programa de cumplimiento voluntario especial.

Existen dos *Streamlined filling compliance procedures*: el *Streamlined Foreign Offshore Procedure* y el *Streamlined Domestic Offshore Procedure*⁶⁸¹. Fundamentalmente, ambos procedimientos se distinguen por su ámbito subjetivo de aplicación, aunque también por determinadas condiciones establecidas para la regularización. Sin perjuicio de que los elementos diferenciadores de cada procedimiento serán analizados en mayor profundidad cuando incidamos en cada uno de ellos, vamos a referirnos en primer término a los elementos comunes de ambos procedimientos.

Por un lado, mediante los *Streamlined Procedures* pueden regularizarse las cuentas corrientes abiertas en instituciones financieras extranjeras, acciones y valores emitidos por entidades extranjeras o cualquier instrumento financiero que haya sido emitido por una entidad extranjera. Por otro lado, el ámbito subjetivo de aplicación se limita a las personas físicas que sean titulares de los citados activos, debiendo acudir a uno u otro procedimiento en función de si se reúne o no la condición de residente. De este modo, debe tenerse en cuenta que el ámbito de aplicación de estos procedimientos de regularización es más limitado que en el caso del 2014 *OVDP*.

⁶⁸¹ La información general sobre los *Streamlined filling compliance procedures* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/streamlined-filing-compliance-procedures> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Junto a lo anterior, el carácter no intencional del comportamiento del contribuyente se postula como el factor que condiciona la posibilidad de acceder a un *Streamlined procedure*. Además del carácter voluntario inherente a la *voluntary disclosure practice* de la Administración tributaria americana, aquellos contribuyentes que consideren regularizar su situación tributaria utilizando uno de los *Streamlined Procedures* deberán poder certificar que su comportamiento se debió a una conducta inintencionada. De esta forma, el *Internal Revenue Service* define como conducta inintencionada aquella que se debe a negligencia, descuido, equivocación o resultado de una errónea interpretación de la normativa siempre que concurra buena fe⁶⁸².

Por tanto, al requisito de la voluntariedad en la presentación de la declaración se une la necesidad de que el comportamiento que es objeto de regularización se llevase a cabo de forma no intencionada⁶⁸³. Este requisito explica que el coste de la regularización en el caso de los *Streamlined procedures* sea menor que el que deriva del acceso al 2014 *OVDP*.

Otro aspecto que coincide en el seno de ambos procedimientos es la reserva de las facultades de comprobación e investigación por parte de la Administración tributaria. Tal y como sucedía en el 2014 *OVDP*, una vez enviada toda la documentación, la Administración procederá a comprobar la veracidad y la completitud de la declaración. Para ello, llevará a cabo un procedimiento de comprobación específico y que, aunque sea más limitado que un procedimiento de comprobación e investigación ordinario, merece una valoración positiva al considerar que permite garantizar que el programa de cumplimiento voluntario ha sido utilizado por el contribuyente de acuerdo con su finalidad última.

En el caso del *Streamlined Foreign Offshore Procedure*, como veremos, no serán aplicables las sanciones por falta de declaración, falta de ingreso, falta de precisión en la declaración o por incumplimiento de la obligación de presentar el *FBAR*, a no ser que tras la comprobación resulte probado que el incumplimiento inicial del contribuyente se debió a una conducta fraudulenta o que

⁶⁸² Esta definición puede encontrarse en la información publicada por el *IRS* bajo el título “Streamlined Filing Compliance Procedures”, disponible en el enlace mencionado en la nota al pie anterior.

Sobre este extremo, puede consultarse CASTRO, A.J. “The “willfulness” element in the IRS’s Offshore Voluntary Disclosure Program”, en *Tax Analysts*, October, 2014, págs 237-238.

⁶⁸³ Mc CORMICK, P.J. “OVDP or Streamlined: Choosing an Offshore Disclosure Program”, en *Tax Analysts*, July, 2016, pág. 142.

conocía sus obligaciones respecto del *FBAR*. Por el contrario, en el *Streamlined Domestic Offshore Procedure* sí resultarán de aplicación en estos supuestos las sanciones por falta de precisión en la declaración y por incumplimiento de la obligación de presentar el *FBAR*.

Existen determinados aspectos procedimentales que difieren en ambos *Streamlined procedures* respecto del 2014 *OVDP* y que pasamos a enumerar para evitar duplicidades. Por un lado, una vez que el contribuyente presenta la declaración no recibe por parte de la Administración un acuse de recibo de la misma. Por otro lado, tampoco están obligadas ambas partes de la relación jurídico-tributaria a firmar un acuerdo de finalización que resuelva el asunto de forma definitiva. Ambos trámites entendemos que proporcionaban seguridad jurídica al contribuyente que ejercitaba la opción de regularizar su situación tributaria mediante el 2014 *OVDP*. Sin embargo, parece que la Administración tributaria busca en este tipo de procedimientos una mayor simplicidad y un ahorro de los costes temporales y económicos del procedimiento.

Podrán acceder al *Streamlined Foreign Offshore Procedure* determinadas personas físicas que reúnan la condición de no residentes siempre que hayan incumplido con su obligación de declarar los rendimientos derivados de un activo financiero situado en el extranjero y hayan incumplido su obligación de presentar el *FBAR*, cuando dicho comportamiento resulte de una conducta inintencionada. Es decir, dentro de su ámbito subjetivo de aplicación se encuentran los ciudadanos americanos y las personas físicas con un permiso de residencia permanente cuando, en uno o más de uno de los tres períodos impositivos más recientes respecto de los que haya transcurrido el período voluntario de declaración y pago, el sujeto no haya tenido su residencia habitual en Estados Unidos y haya estado físicamente fuera de dicho país durante un mínimo de 330 días. También podrán acceder al programa aquellas personas físicas que, no siendo ciudadanos americanos o con un permiso de residencia permanente, no cumplan con el test de presencia sustancial en Estados Unidos (estar físicamente presente en dicho país durante más de 183 días al año) durante uno o más de los tres períodos impositivos más recientes respecto de los que haya transcurrido el período voluntario de declaración e ingreso.

Para llevar a cabo la regularización de su situación tributaria, el contribuyente debe presentar una declaración incluyendo los rendimientos obtenidos de activos financieros situados en el extranjero de los últimos tres períodos impositivos o modificar las declaraciones presentadas anteriormente y, además, presentar el *FBAR* para cada uno de los últimos seis períodos impositivos

De nuevo, el pago constituye un elemento esencial del procedimiento. Sin embargo, el contribuyente que regularice su situación al amparo de este procedimiento únicamente deberá ingresar la deuda tributaria en su totalidad y los intereses devengados. Toda la documentación debe ser entregada en papel y, por ello, se requiere al contribuyente que en la primera página de cada una de las declaraciones escriba el nombre del procedimiento en tinta roja.

Tal y como hemos adelantado, el carácter no intencional de la conducta se establece como un requisito indispensable para acceder al programa. Para certificar tal extremo, el contribuyente deberá rellenar y firmar el certificado de ciudadano americano residente fuera de Estados Unidos⁶⁸⁴ en el que declara que reúne los requisitos para acceder al programa, que ha presentado todos los *FBAR* ahora requeridos y que su incumplimiento anterior se debió a una conducta inintencionada.

En cuanto al *Streamlined Domestic Offshore Procedure*, podrán acceder a este programa aquellos contribuyentes personas físicas que no reúnan la condición de no residente, siempre que hayan presentado las declaraciones tributarias correspondientes a los últimos tres períodos impositivos cuyo período voluntario de ingreso haya transcurrido, hayan incumplido su obligación de declarar los rendimientos obtenidos de ciertos activos financieros situados en el extranjero y hayan incumplido su obligación de presentar el *FBAR* y/o cualquier obligación de información de carácter internacional⁶⁸⁵. Del mismo modo que sucedía con el *Streamlined Foreign Offshore Procedure*, es imprescindible que la conducta descrita se deba a una actitud inintencionada del contribuyente.

El procedimiento de regularización se completa cuando el contribuyente presenta una declaración complementaria para cada uno de los tres últimos períodos impositivos respecto de los que haya transcurrido el período voluntario de declaración e ingreso y, al mismo tiempo, presenta un *FBAR* para cada uno de los seis últimos períodos impositivos respecto de los que se cumpla la condición anterior. Junto a ello, el contribuyente deberá ingresar la totalidad de la deuda tributaria,

⁶⁸⁴El contenido de la *Certification by U.S. Person Residing Outside of the United States for Streamlined Foreign Offshore Procedures* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/CertNonResidents.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁶⁸⁵A este respecto puede consultarse el documento publicado por el IRS con el título *U.S. Taxpayers Residing in the United States*, disponible en: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/u-s-taxpayers-residing-in-the-united-states> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

los intereses devengados y una *miscellaneous offshore penalty* de un 5% cuyo cálculo se realizaba del mismo modo que en el 2014 *OVDP* respecto de los activos o de los rendimientos de activos situados en el extranjero que debían haber sido declarados, pero no lo fueron.

De la misma forma que en el caso del *Streamlined Foreign Offshore Procedure*, el contribuyente debía completar un certificado de ciudadano americano residente en Estados Unidos en el que declara que reúne los requisitos para participar en el programa, que todos los *FBAR* ahora requeridos han sido presentados, que su incumplimiento fue debido a una conducta no intencionada y que ha procedido a la liquidación y pago de la correspondiente *miscellaneous offshore penalty*.

Como puede comprobarse, la voluntariedad, la revelación de información previamente ocultada mediante una declaración completa y veraz respecto de la situación y el cumplimiento mediante el pago de la cuota tributaria resultante y de las prestaciones accesorias correspondientes constituyen un elemento clave en ambos regímenes de regularización. Estos elementos nos ayudarán en los apartados I y II del capítulo tercero a configurar un concepto de programa de cumplimiento voluntario y a analizar el necesario equilibrio de los principios constitucionales cuya aplicación debe garantizarse durante la implementación de una medida de estas características.

Finalmente, incidiremos en la relación de los *Streamlined Procedures* con el 2014 *OVDP*. Ambos procedimientos eran incompatibles entre sí, de forma que aquellos contribuyentes que participasen en el 2014 *OVDP* resultaban inelegibles para poder acceder a cualquiera de los *Streamlined Procedures*. Una vez analizado el ámbito de aplicación de cada uno de los procedimientos y teniendo en cuenta las diferencias existentes entre su alcance y los efectos de su aplicación, consideramos que el 2014 *OVDP* y los *Streamlined Procedures* poseían un carácter complementario que ayuda a reincidir en la idea de la adopción por parte del legislador y de las Administraciones tributarias de un enfoque responsivo adaptado al comportamiento del contribuyente⁶⁸⁶.

En la actualidad, el 2014 *OVDP* no resulta de aplicación, lo que únicamente significa que la Administración tributaria americana no dispone de un procedimiento armonizado para la

⁶⁸⁶ WARD, R.E. “Offshore Voluntary Disclosure Program. Round Four: IRS announces further changes to encourage broader compliance”, en *Tax Management International Journal*, nº 604, 2014, págs. 1-2.

determinación de las consecuencias de la regularización tributaria por parte del obligado tributario. No obstante, la *voluntary disclosure practice* al amparo de lo establecido en el apartado 9.5.11.9 del *Internal Revenue Manual* continúa siendo aplicada por el *Internal Revenue Service*, llevando a cabo para ello un análisis caso por caso.

3. Programas de cumplimiento voluntario especiales en Italia

3.1. La *dichiarazioni integrativa* y el *condono tombale* previstos en la Ley de 27 de diciembre de 2002 (n.289)

Desde principios del siglo XX hasta la aprobación de la Ley de 27 de diciembre de 2002 (n. 289), el legislador italiano había implementado cincuenta y ocho medidas destinadas a proporcionar al contribuyente incumplidor la oportunidad de que regularizase su situación tributaria⁶⁸⁷. Mediante la citada Ley se introdujeron en el ordenamiento jurídico italiano dos nuevas vías para que aquellos contribuyentes que previamente habían incumplido con sus obligaciones tributarias modificasen su comportamiento y se reintegrasen en el sistema.

Se trata de un programa de cumplimiento voluntario especial, ya que la posibilidad de acceder a los citados procedimientos se encontraba limitada temporalmente desde la entrada en vigor de la Ley el día 1 de enero de 2003 hasta el 16 de abril de ese mismo año. De esta forma, existían dos procedimientos mediante los que *l'Agenzia delle Entrate* podía considerar regularizada la situación tributaria de los contribuyentes previamente incumplidores. El primer procedimiento consistía en la *dichiarazioni integrativa*, regulada en el artículo 8 de la Ley 289/2002 y el segundo de ellos en el *condono tombale*, establecido en el artículo 9 de la mencionada Ley. En primer lugar, haremos una breve referencia a los aspectos que diferenciaban ambos procedimientos para, en segundo lugar, analizar los aspectos coincidentes entre ellos.

Mediante la *dichiarazioni integrativa* se permitió que, aquellos contribuyentes que hubieran incumplido sus obligaciones de declaración e ingreso respecto del Impuesto sobre la Renta de las Físicas, del Impuesto Sustitutivo, del Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Empresas, del

⁶⁸⁷ MALHERBE, J (Ed.). *Tax Amnesties*, ob.cit., págs. 17-18.

Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Regional Italiano sobre las Actividades de Producción, de la Contribución Extraordinaria para Europa y de las cotizaciones a la Seguridad Social y al Servicio Nacional de Salud, pudieran regularizar su situación respecto de aquellos períodos impositivos sobre los que hubiera concluido el período voluntario de declaración e ingreso antes del 31 de octubre de 2002.

Por tanto, la propia *Agenzia delle Entrate* en sus Instrucciones para completar la declaración especificó que, en aquellos casos en que se tratase de declaraciones incompletas o inexactas, debían incluirse respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido los ejercicios 1998 a 2001 y respecto del resto de Impuestos, los ejercicios 1997 a 2001⁶⁸⁸. Junto a ello, en aquellos supuestos en los que se hubiera omitido la presentación de las declaraciones correspondientes, debería ampliarse un año y, por ello, debían incluirse los ejercicios 1997 a 2001 y 1996 a 2001, respectivamente.

Con carácter general y según el artículo 8.3 de la Ley 289/2002, para llevar a cabo la regularización, el contribuyente debía presentar una declaración y proceder al pago de la deuda tributaria resultante de aplicar la normativa correspondiente a cada uno de los períodos impositivos incluidos en la misma. En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido se precisaba, además, que la cantidad resultante debía ser como mínimo de 300 € por cada período impositivo regularizado.

No obstante, salvo en aquellos supuestos en los que el contribuyente hubiera omitido la presentación de la declaración correspondiente a todos los períodos impositivos incluidos en el ámbito de aplicación del programa, en el apartado 4º del citado artículo se preveía la posibilidad de que la regularización de su situación tributaria se llevase a cabo de forma anónima a través de entidades bancarias u oficinas de correos⁶⁸⁹.

Finalmente, cuando el objeto de la regularización fueran rentas y rendimientos obtenidos en el extranjero se aplicaba un porcentaje sustitutivo del 6% en lugar de calcularse la deuda tributaria a ingresar mediante la aplicación de la normativa tributaria que correspondiera a cada período impositivo.

⁶⁸⁸ El texto completo de las citadas Instrucciones puede consultarse en el siguiente enlace: https://www1.agenziaentrate.it/modulistica/altri/istr_condono.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁶⁸⁹ MALHERBE, J (Ed.). *Tax Amnesties*, ob.cit., pág. 26.

Por su parte, a través del *condono tombale* se otorgaba a los contribuyentes incumplidores la opción de que regularizaran su situación tributaria mediante la determinación automática de la deuda tributaria por los períodos impositivos mencionados anteriormente. El ámbito objetivo de aplicación es el mismo que en el caso de la *dichiarazioni integrativa*, excluyendo las cotizaciones a la Seguridad Social y al Servicio Nacional de Salud, y la regularización se perfecciona con el pago de las siguientes cantidades por cada período impositivo.

En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Físicas, del Impuesto Sustitutivo, del Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Empresas, del Impuesto Regional Italiano sobre las Actividades de Producción y de la Contribución Extraordinaria para Europa se debía proceder al pago de un 8% del importe declarado originariamente si éste era inferior a 10.000 €. Este porcentaje se reducía al 6% en aquella parte que excediera de 10.000 € y al 4% en aquella parte que excediera de 20.000 €. En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, estos porcentajes eran inferiores, correspondiendo al 2% del Impuesto correspondiente a la entrega de bienes y prestaciones de servicios realizadas durante el período correspondiente y al 2% de las cantidades que habían sido objeto de deducción. El porcentaje aplicable sería del 1,5% en la parte que superase los 200.000 € y del 1% para la que excediera de 300.000 €. Además, en los casos en los que la cantidad a ingresar por todos los períodos impositivos declarados supere los 11.600.000 €, el exceso se reducía en un 20%. En ambos supuestos se establece un importe mínimo a ingresar regulado en los apartados 3 y 4 del artículo 9, respectivamente.

Una vez analizados los elementos diferenciadores de ambos procedimientos nos centraremos en los aspectos comunes de su regulación. Así, vamos a hacer referencia a la voluntariedad como factor determinante para el acceso al programa de cumplimiento voluntario, a las peculiaridades relativas al pago como exigencia para el perfeccionamiento de la regularización y a la renuncia a las facultades de comprobación e investigación como parte de los efectos que producía este procedimiento.

En primer lugar, la voluntariedad se configuró como un requisito indispensable para el acceso a la *dichiarazioni integrativa* y al *condono tombale*. De esta forma, cualquiera de los dos procedimientos resultaba inaplicable si el contribuyente había sido notificado de un acta (*processo verbale di constatazione*) con resultado positivo; si se le había notificado el inicio de un

procedimiento de comprobación (*atto di accertamento*) en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto Regional Italiano sobre las Actividades de Producción; si había recibido una citación para formalizar un acta con acuerdo en el seno de un procedimiento de comprobación (*invito al contraddittorio per l'accertamento con adesione*); si había recibido una notificación de comprobación parcial con base en información procedente de los registros fiscales (*accertamento parziale in base agli elementi segnalati dall'anagrafe tributaria*), salvo que procediera al ingreso del importe resultante del procedimiento de comprobación; o si había sido ejercitada la acción penal respecto de la comisión de un delito fiscal.

De nuevo, el carácter voluntario de la declaración se presentó como un requisito elemental en el acceso al programa de cumplimiento voluntario. A este respecto, debemos reiterar las precisiones realizadas sobre la necesidad de que las Administraciones tributarias adopten un enfoque responsivo, adaptando su respuesta al comportamiento de los contribuyentes. Tal y como hemos comentado anteriormente, los recursos de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la efectiva aplicación del sistema tributario son limitados y los programas de cumplimiento voluntario generales y especiales deben ser contemplados como medidas destinadas a mejorar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Mediante su aplicación, se presenta a las Administraciones tributarias información y datos con trascendencia tributaria que habían sido previamente ocultados y se ingresan las deudas tributarias correspondientes, sin necesidad del inicio de un procedimiento de comprobación e investigación destinado a su liquidación.

En segundo lugar, resultaba común a ambos procedimientos la consideración del pago de la deuda tributaria resultante como un elemento esencial para la perfección del procedimiento. Sin embargo, se determinó que el impago de las cantidades debidas en el plazo indicado no determinaba la ineficacia del programa de cumplimiento voluntario objeto de estudio. Así, resultaban de aplicación las disposiciones relativas a la inscripción de la deuda a título definitivo y se exigía una sanción administrativa del 30% de la deuda tributaria no ingresada. A este respecto, como ya hemos indicado en relación con los programas de cumplimiento voluntario generales y especiales analizados anteriormente, entendemos que el pago de las cantidades que resulten de la aplicación de la regulación del programa es un factor determinante para concluir que se ha producido una regularización completa de la situación tributaria. Sin embargo, esto no es sinónimo

de que consideremos que deba exigirse el pago de la deuda tributaria correspondiente de forma inmediata a la presentación de la declaración.

Como vimos, en el 2014 *OVDP* el pago se configuraba igualmente como un factor esencial para el perfeccionamiento del procedimiento de regularización. No obstante, el contribuyente podía solicitar el aplazamiento de la deuda tributaria si acreditaba su incapacidad para satisfacer la misma y proponía un acuerdo de pago. En el caso de los programas de cumplimiento voluntario implementados en España, la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento se incluyó expresamente en el artículo 30 de la Ley 50/1977, en la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991 y en el régimen de regularización de pensiones procedentes del extranjero introducido por la Ley 26/2014, al contrario de lo que sucedió en el régimen de la Declaración Tributaria Especial en el que esta posibilidad se excluía expresamente.

La solución adoptada por el legislador italiano puede considerarse similar a la elegida por el legislador español en el régimen de las declaraciones extemporáneas del artículo 27 de la Ley General Tributaria. A este respecto, en la Ley General Tributaria se determina que se aplicará una reducción del 25 % en el importe de los recargos cuando el contribuyente declare y pague la totalidad de la deuda tributaria correspondiente, incluyendo la cuantía restante del recargo por declaración extemporánea aplicable. En el caso de los regímenes de la *dichiarazioni integrativa* y del *condono tombale*, el legislador determina que, aunque el impago no excluye los efectos de los citados procedimientos, sí conlleva la imposición de una sanción de una cuantía igual al 30% de las cantidades no ingresadas.

De esta forma consideramos que, aunque ambas previsiones están encaminadas a estimular el cumplimiento de la obligación tributaria mediante la declaración e ingreso de una deuda tributaria previamente impagada, la configuración de la reducción del 25% en los recargos por declaración extemporánea resulta más apropiada para el fin que persigue. Mientras que la reducción del 25% en el importe de los recargos refuerza el carácter de estímulo al cumplimiento espontáneo y extemporáneo de las obligaciones tributarias, la imposición de una sanción del 30% en caso de que no se produzca el ingreso se alinea más con una función disuasoria del incumplimiento.

Sin embargo, debemos detenernos en la forma de determinación de la deuda tributaria a ingresar. En el caso de la *dichiarazioni integrativa*, la determinación del importe a ingresar para proceder a la regularización de la situación tributaria se llevaba a cabo mediante la aplicación de la normativa correspondiente a cada uno de los períodos impositivos, incluyéndose un límite mínimo en el caso de que la regularización versase sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por su parte, en el *condono tombale* se llevó a cabo una determinación de la deuda tributaria mediante la aplicación de un sistema objetivo, siendo el porcentaje a aplicar menor cuanto mayor era el importe declarado. Este aspecto del régimen del *condono tombale* debe valorarse negativamente en cuanto supone que la regularización de la situación tributaria no se lleva a cabo mediante una declaración que incluya el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, lo que puede generar dudas respecto de su adecuación a los principios de justicia material aplicables en el ámbito tributario.

En tercer y último lugar, el perfeccionamiento del procedimiento de regularización conllevaba que se produjeran los siguientes efectos respecto de cada período impositivo objeto de declaración. Sobre este extremo, debemos apuntar que según lo establecido en el artículo 8.6 de la Ley 289/2002, en el caso de la *dichiarazioni integrativa* respecto cualquiera de los Impuestos incluidos en su ámbito de aplicación, los efectos de la regularización se extendían hasta un importe igual a las cantidades declaradas aumentadas en un 100% y al 50% de las cantidades que habían sido objeto de retención, algo que debemos considerar contrario a los principios materiales de justicia tributaria.

Por un lado, la regularización de la situación tributaria mediante cualquiera de los dos procedimientos mencionados suponía la extinción de las sanciones administrativas derivadas de la comisión de una infracción de la normativa tributaria y de la Seguridad Social.

Por otro lado, su perfeccionamiento conllevaba la exclusión de responsabilidad penal derivada de la comisión de determinados delitos regulados en el Decreto Legislativo, de 10 de marzo de 2000 (n. 74), sobre delitos fiscales. Entre ellos se encontraban el delito de declaración fraudulenta mediante el uso de facturas u otros documentos relativos a operaciones inexistentes (artículo 2), el de declaración fraudulenta empleando otros medios (artículo 3), el de declaración inexacta (artículo 4), el de falta de presentación de una declaración (artículo 5) y el delito de ocultación o destrucción de documentos contables (artículo 10). También se excluía la

responsabilidad por determinados delitos regulados en el Código Penal, como el delito de falsedad cometido por un particular (artículo 482), el delito de falsedad cometido por un particular en un acto público (artículo 483), el delito de falsedad en registros y notificaciones (artículo 484), el delito de falsedad en escritura pública (artículo 485), el delito por empleo de facturas falsas (artículo 489), el delito de supresión, destrucción y ocultación de datos veraces (artículo 490), el delito de falsedad en documento informático (artículo 491-bis) y el delito de falsedad en una copia autenticada presentada en defecto de documentación original (artículo 492). Junto a lo anterior, se excluía también la responsabilidad derivada de las disposiciones penales en materia de sociedades, consorcios y otras entidades privadas establecidas en los artículos 2621, 2622 y 2623 del Código Civil.

Además, el perfeccionamiento de la regularización producía la renuncia por parte de la Administración tributaria al ejercicio de sus facultades de comprobación e investigación.

Hemos comentado anteriormente que consideramos que, para garantizar el funcionamiento correcto de un programa de cumplimiento voluntario y reducir las posibilidades de utilización interesada de los mismos por parte de los contribuyentes, resulta necesario que la Administración tributaria mantenga sus facultades de comprobación e investigación para verificar que la información con relevancia tributaria proporcionada es completa y veraz. Una previsión en la que se establece expresamente que la Administración tributaria competente deberá proceder a la comprobación de la declaración presentada en el seno de un programa de cumplimiento voluntario se incluye, por ejemplo, en los programas de cumplimiento voluntario generales de Bélgica, Canadá y Estados Unidos.

Sin embargo, ya hemos hecho referencia a que, en el régimen de la Declaración Tributaria Especial, en el apartado 17º del Primer Informe de la DGT se establecía que la citada declaración no podía ser comprobada de forma aislada. No resulta procedente volver a reproducir las consideraciones efectuadas anteriormente respecto de la utilización de los datos declarados como indicio para dictar una orden de registro de una vivienda o la apertura de una caja de seguridad situada en una entidad de crédito, o de la consideración de que la mencionada limitación de las facultades de comprobación se refiere únicamente a la comprobación de la propia Declaración Tributaria Especial y no a las comprobaciones en relación con los concretos impuestos de los obligados tributarios. Sin embargo, debemos poner de manifiesto que, aunque una previsión que

excluya la comprobación e investigación de la declaración presentada pueda favorecer la recaudación tributaria como objetivo a corto plazo de los programas de cumplimiento voluntario, al mismo tiempo, puede suponer un obstáculo para la consecución del objetivo último de este tipo de medidas que es la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo

La renuncia generalizada al ejercicio de las facultades de comprobación e investigación por parte de *l'Agencia delle Entrate* respecto de un programa de cumplimiento voluntario que incluye en su ámbito objetivo de aplicación el Impuesto sobre el Valor Añadido fue considerada contraria a la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido en vigor en aquel momento por el TJUE.

En su Sentencia de 17 de julio de 2008 (C-132/06, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana) analiza la posibilidad de que los artículos 8 y 9 de la Ley 289/2002 fueran contrarios a lo establecido en los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido. En el artículo 2 de la citada Directiva se determinaba el ámbito de aplicación de la misma, incluyendo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realizasen a título oneroso en el interior del país por un sujeto que actuase como tal y las importaciones de bienes. En el artículo 22, por su parte, se establecía la obligación de declaración (apartado 4), la obligación de ingresar la deuda tributaria en plazo (apartado 5) y la posibilidad de que los Estados miembros establecieran otras obligaciones que considerasen necesarias para garantizar la correcta recaudación del Impuesto (apartado 8).

Tras analizar el régimen jurídico de la *dichiarazioni integrativa* y del *condono tombale*, la Comisión considera que su aplicación supone la sustitución de las obligaciones de los sujetos pasivos que se derivan de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva. De esta forma, entiende que la citada regulación falseaba el principio de neutralidad fiscal del Impuesto, al perturbar gravemente el buen funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y crear diferencias significativas en el trato que se daba a los sujetos pasivos dentro del territorio. Junto a ello, consideró el TJUE que una regulación de estas características suponía una vulneración de la obligación de los Estados miembros de garantizar la recaudación del Impuesto en el territorio común⁶⁹⁰.

⁶⁹⁰ STJUE de 17 de julio de 2008 (C-132/06, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana), apartados 43 y 44.

A este respecto, estimamos oportuno hacer referencia a las consideraciones efectuadas por la Abogada General Eleanor Sharpston en sus Conclusiones presentadas el día 25 de octubre de 2007. En ellas determina que, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, la objeción que la Comisión ha planteado respecto a la implementación de un procedimiento de regularización no puede considerarse que tenga carácter absoluto. Sin embargo, el estímulo al cumplimiento voluntario debe tener carácter excepcional y debe exigir el pago del importe adeudado y una parte de los intereses⁶⁹¹. Además, añade que debe tomarse en consideración que toda medida que lleve aparejada una renuncia general e indiscriminada a la comprobación de operaciones impositivas efectuadas a lo largo de diferentes períodos impositivos supone un incumplimiento a las obligaciones derivadas del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas matizaciones deberán ser tomadas en consideración por el legislador cuando proceda a implementar un programa de cumplimiento voluntario en cuyo ámbito de aplicación se encuentre recogido el Impuesto sobre el Valor Añadido. Como veremos, el legislador italiano así lo ha venido haciendo y, en los programas de cumplimiento voluntario posteriores, no ha mantenido la renuncia a las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria.

3.2. La *collaborazione volontaria* como aplicación de las recomendaciones de la OCDE respecto los programas de cumplimiento voluntario

La introducción de la *collaborazione volontaria* en el ordenamiento tributario italiano se produjo con el objetivo de promover la colaboración del contribuyente en relación con la regularización de situaciones previas de incumplimiento y la posibilidad de iniciar una relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes basada en la confianza mutua⁶⁹².

⁶⁹¹Conclusiones de la Abogada General Sra. Eleanor Sharpston presentadas el 25 de octubre de 2007 en el Asunto C-132/06 Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana, párrafos 73 a 78.

⁶⁹² Circolare N.10/E. Roma, 13 marzo 2015. Oggetto: Legge 15 dicembre 2014, n. 186, concernente “Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all’estero nonché per il potenziamento della lotta all’evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio”. Prime indicazioni relative alla procedura di collaborazione volontaria. Circular disponible en:

https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Normativa+e+Prassi/Circolari/Archivio+circolari/Circolari+2015/Marzo+2015/Circolare+10E+del+13+marzo+2015/Circolare+10+del+13+marzo+2015_con_allegati.pdf

(Acceso el día 20 de mayo de 2019).

A diferencia de otros procedimientos de regularización implementados anteriormente, en esta ocasión, el legislador eliminó la posibilidad de que la declaración se presentase de forma anónima⁶⁹³, exigió la totalidad de la deuda tributaria y de los intereses de demora y, además, configuró como un requisito indispensable que la declaración se realizase de forma espontánea, completa y veraz⁶⁹⁴.

En un primer momento, la *collaborazione volontaria*⁶⁹⁵ fue establecida por la Ley de 15 de diciembre de 2014 (n. 186). Se trataba de un programa de cumplimiento voluntario especial, abierto desde la entrada en vigor de la norma, el día 1 de enero, hasta el 30 de septiembre de 2015. Posteriormente, mediante la aprobación del Decreto Ley de 22 de octubre de 2016 (n. 193), se llevó a cabo la reapertura del plazo para presentar una solicitud de acceso al procedimiento. Esta vez, se anunció como una última oportunidad para la regularización y estuvo abierta desde el 24 de octubre de 2016 hasta el 31 de julio de 2017.

En ambos supuestos, la adopción de una medida de estas características se justificó en las mejoras producidas en los últimos años en materia de intercambio de información con relevancia tributaria entre las distintas jurisdicciones fiscales⁶⁹⁶. De esta manera, consideraba la Administración tributaria italiana que esta situación explicaba la decisión de permitir a los contribuyentes incumplidores que regularizarasen su situación tributaria, algo a lo que hemos hecho referencia en el apartado IV del capítulo primero.

⁶⁹³ OLIVETI, F. “The Italian voluntary disclosure and its impact on trust”, en *Trust & trustees*, Vol. 21, nº. 7, 2015, pág. 726.

⁶⁹⁴ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., págs. 72-73.

⁶⁹⁵ Una visión general de la evolución normativa del procedimiento de *collaborazione volontaria* está disponible en la página web de *l’Agenzia delle Entrate* y puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Istanze/Collaborazione+volontaria+%28voluntary+disclosure%29/Normativa+Prassi+Collaborazione+volontaria/?page=istanzeimp> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁶⁹⁶ MASTELLONE, P. “The Italian Voluntary Disclosure Programme: a new era of tax amnesty?”, en *European Taxation*, August, 2015, pág. 374.

3.2.1. La *collaborazione volontaria* en la Ley de 15 de diciembre de 2014 (n. 186)

Mediante la aprobación de la Ley de 15 de diciembre de 2014 (n.186) se introdujo en el ordenamiento jurídico italiano la denominada *collaborazione volontaria*. De este modo, se incluían los artículos 5 quater, 5 quinquies, 5 sexies y 5 septies en el Decreto Ley de 28 de junio de 1990 (n. 167) como medidas destinadas a la declaración y la repatriación de capital situado en el exterior, así como a fortalecer la lucha contra la evasión fiscal.

A través de la *collaborazione volontaria* se permitió a los contribuyentes que habían incumplido su obligación de declarar inversiones y actividades en el extranjero y a los contribuyentes que habían incumplido la obligación de declaración e ingreso respecto de determinados conceptos tributarios que regularizasen su situación tributaria. Para ello, se establecieron dos vías y se limitó el alcance temporal de la medida, pudiendo acceder al citado programa de cumplimiento voluntario especial desde el día 1 de enero hasta el día 30 de septiembre de 2015. Las dos vías mencionadas fueron, por un lado, la *collaborazione volontaria internazionale* y, por otro lado, la *collaborazione volontaria nazionale*.

El procedimiento de *collaborazione volontaria internazionale* (artículos 5-*quater* a 5-*septies* del citado Decreto Ley) estaba dirigido a aquellos contribuyentes que habían incumplido con su obligación de declarar inversiones y actividades en el extranjero, prevista en el artículo 4.1 del Decreto Ley de 28 de junio de 1990 (n. 167). Se trataba, por tanto, de una medida dirigida a personas físicas, entes no comerciales y asociaciones que debían presentar una declaración informativa sobre las inversiones y las actividades que desarrollasen en el extranjero. Si bien esta obligación recae sobre dichos sujetos cuando sean residentes en Italia, para presentar la solicitud de acceso al procedimiento no era necesario que el contribuyente fuera residente en Italia en ese momento. A este respecto era suficiente que hubiera sido residente en alguno de los períodos impositivos incluidos en la solicitud.

En cuanto al ámbito objetivo de la vertiente internacional, el contribuyente debía incluir toda la información relativa a inversiones y a actividades de naturaleza financiera realizadas en el extranjero, incluso indirectamente; toda la información sobre los rendimientos que éstos

produjeron o que hubieran servido para llevar a cabo determinadas inversiones y actividades en el extranjero; y cualquier tipo de rentas que, aunque no estuvieran relacionadas con lo anterior, deberían haber sido sometidas a gravamen.

De esta manera, la *collaborazione volontaria internazionale* disponía de un doble alcance. Por una parte, el contenido “propio” de la solicitud que abarcaba la información respecto de inversiones y actividades situadas en el extranjero. Por otra parte, el contenido “nacional” de la declaración en el que se incluían todas aquellas rentas (relacionadas o no con la información mencionada anteriormente) que debían haber sido objeto de gravamen y no lo fueron.

Esta previsión pone de manifiesto la exigencia de que, para producir los efectos que le eran propios, resultaba imprescindible que la declaración fuera completa. Es decir, el contribuyente que, voluntariamente, decidiera corregir un comportamiento previo de incumplimiento con sus obligaciones tributarias al amparo del citado procedimiento debía proporcionar una imagen fiel y completa de su situación tributaria. A este respecto, tal y como hemos comentado anteriormente, resulta importante que las Administraciones tributarias mantengan sus facultades de comprobación para determinar la veracidad y completitud de las declaraciones. Como veremos, en este supuesto no se limitan las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria italiana como sí sucedía en la medida implementada en el año 2002.

Por su parte, el procedimiento de *collaborazione volontaria nazionale* (artículo 1, apartados 2 al 4 de la Ley de 15 de diciembre de 2014) se introdujo para ofrecer a todos aquellos contribuyentes que no estuvieran incluidos en el ámbito subjetivo de aplicación de su homónimo de alcance internacional la posibilidad de que regularizasen su situación tributaria. De esta manera, se permitía a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido que regularizaran su situación tributaria respecto de incumplimientos en sus obligaciones de declaración cometidas hasta el 30 de septiembre de 2014.

Este procedimiento se presentaba como la posibilidad de que la regularización resultase accesible no sólo para los contribuyentes que poseían inversiones y actividades no declaradas y situadas en el extranjero, sino también para aquellos cuyo incumplimiento se reducía al ámbito nacional. Esta situación resultaba similar a la apuntada respecto de las medidas de estímulo al

cumplimiento voluntario reguladas en las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991. En ese supuesto, en la primera de las Disposiciones Adicionales mencionadas se establecía un procedimiento de regularización articulado mediante el canje de determinados activos financieros en el que no concurría el elemento de la voluntariedad. Debido al carácter limitado del citado procedimiento, al mismo tiempo se introdujo la Disposición Adicional 14ª como una vía para que aquellos contribuyentes que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias pudieran regularizar su situación tributaria de forma más beneficiosa que la prevista en el régimen general de las declaraciones extemporáneas. Así, se evitaba que se pudiera considerar contrario al principio de igualdad conceder la oportunidad de regularizar su situación fiscal sólo a los titulares de determinados activos.

En cuanto al ámbito temporal de aplicación de ambos procedimientos, consideramos oportuno realizar su análisis distinguiendo entre los distintos elementos que deben ser objeto de declaración. Con carácter general, puede decirse que la *collaborazione volontaria* estaba destinada a la regularización del incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y actividades situadas en el extranjero, así como incumplimientos en la obligación de declaración respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido. En ambos casos, dicho incumplimiento debía haberse cometido antes del 30 de septiembre de 2014 y la solicitud de acceso al procedimiento debía contener datos sobre todos aquellos períodos impositivos no prescritos a esa fecha (artículo 5-*quater*, apartado 1º).

Respecto del incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y actividades situadas en el extranjero, la Administración tributaria disponía hasta el 31 de diciembre del quinto año consecutivo para iniciar el correspondiente procedimiento de comprobación⁶⁹⁷. Es decir, el contribuyente debía presentar información relativa al incumplimiento de dicha obligación por un período temporal que abarcaba desde el 31 de diciembre de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2013.

Sin embargo, existía una variación en el caso de que dichas inversiones o actividades se encontrasen situadas en una jurisdicción incluida en la denominada “lista negra” publicada por el *Ministro delle Finanze* en relación con las condiciones en que se desarrolla el intercambio de

⁶⁹⁷ Artículo 20 del Decreto Legislativo de 18 de diciembre de 1997 (n. 472).

información tributaria⁶⁹⁸. En estos supuestos, según lo establecido en el artículo 20 del Decreto Ley de 1 de junio de 2009 (n. 78), el plazo que hemos mencionado en el párrafo anterior se duplicaba, debiendo incluirse información desde el 31 de diciembre de 2004 al 31 de diciembre de 2013.

Esta ampliación en el ámbito temporal de la declaración operaba salvo que concurrieran determinadas circunstancias. En primer lugar, no se aplicaba si la jurisdicción fiscal en la que se encontraban las citadas inversiones o actividades había firmado un CDI que contuviera un precepto conforme al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de OCDE antes del 2 de marzo de 2015. En segundo lugar y en defecto de lo anterior, el contribuyente debía transferir la actividad a Italia o a un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE y mantener en dichos Estados la actividad previamente transferida en el momento de la presentación. En tercer lugar, en caso de que no concurriera ninguna de las circunstancias mencionadas, el contribuyente debía otorgar una autorización al intermediario financiero extranjero para que accediera a cualquier petición de información por parte de la Administración tributaria en relación con los períodos impositivos incluidos en la solicitud de acceso.

En relación con los rendimientos que dichas inversiones y actividades produjeron, con aquéllos que hubieran servido para llevar a cabo las mismas y con cualquier otro tipo de rentas que deberían haber sido sometidas a gravamen, el período de prescripción variaba en función de si se había presentado previamente una declaración omitiendo información o no se había presentado declaración alguna. En el primer caso, la Administración tributaria disponía de un plazo que se extendía hasta el 31 de diciembre del cuarto año sucesivo y, en el segundo caso, hasta el 31 de diciembre del quinto año sucesivo⁶⁹⁹. Por ello, la solicitud de acceso debía contener información relativa a los períodos impositivos del 2010 al 2013 y a los períodos del 2009 al 2013, respectivamente.

Del mismo modo que sucedía en el primero de los elementos analizados, se determinó la ampliación del período de prescripción en aquellos supuestos en que los rendimientos producidos por determinadas inversiones y actividades o que hubieran servido para constituir las se

⁶⁹⁸ Artículo 1 del Decreto del Ministro de Finanzas del 4 de mayo de 1999.

⁶⁹⁹ Artículo 43 del Decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973 (n. 600) y artículo 57 del Decreto del Presidente de la República de 26 de octubre de 1972 (n. 633).

encontrasen en una jurisdicción incluida en la mencionada lista negra. La ampliación del plazo conllevaba que debía proporcionarse información de los períodos impositivos de 2006 a 2013 en el primer caso y del 2004 al 2013 en el segundo caso.

Expuestos el ámbito subjetivo, objetivo y temporal de cada una de las vías disponibles para acceder al procedimiento de *collaborazione volontaria*, vamos a hacer referencia a la voluntariedad como requisito fundamental para el perfeccionamiento del procedimiento, al propio procedimiento de tramitación y a los efectos que producía el perfeccionamiento del procedimiento de forma conjunta.

El carácter espontáneo de la declaración constituyó un elemento esencial del contenido de la *collaborazione volontaria* en cualquiera de sus vertientes. En el artículo 5 *quater*, apartado 2º, se regularon una serie de causas de inadmisibilidad de la declaración que incidían en la voluntariedad como un requisito indispensable para llevar a cabo la regularización. De esta forma, la declaración no se admitía si era presentada una vez que el declarante había tenido conocimiento formal del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria o del inicio de un procedimiento penal por parte de la autoridad judicial competente. Sin embargo, debemos tener presente que estas causas de inadmisibilidad operaban exclusivamente respecto del período impositivo y respecto del ámbito objetivo al que se referían (internacional o nacional). Es decir, se permitía al contribuyente que regularizase su situación tributaria conforme al procedimiento analizado respecto de aquellos conceptos no incluidos en el objeto de las actuaciones antes mencionadas.

Ya hemos hecho referencia anteriormente a la importancia de que una declaración presentada en el seno de un programa de cumplimiento voluntario sea espontánea. La adopción de un enfoque responsivo por parte de las Administraciones tributarias se justifica por las diferencias entre los comportamientos de quienes regularizan extemporáneamente su situación tributaria y de quienes se mantienen en el incumplimiento. De esta forma, la voluntariedad en la declaración se configura como un elemento clave para la justificación de una medida de estas características y se incluye como un requisito indispensable para que dichos programas produzcan los efectos que les son propios.

Sin embargo, el carácter voluntario de la declaración puede ser objeto de interpretaciones diversas. Por ejemplo, en el caso del *voluntary disclosures program* canadiense se determina expresamente que el inicio de actuaciones de comprobación e investigación respecto de un período impositivo concreto conlleva que no se considere voluntaria la regularización que incluya diferentes períodos impositivos entre los que se encuentra el que es objeto de las mencionadas actuaciones.

En este sentido, en el caso de la *collaborazione volontaria* nos encontramos con que la voluntariedad se interpretaba de forma amplia. De esta manera, a pesar de que se hubiera producido la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria o el inicio de un procedimiento penal por la autoridad judicial competente, la causa de inadmisibilidad únicamente operaba respecto de los conceptos tributarios y de los períodos impositivos a los que se refiriese. Una previsión de estas características se incluía en la *Selbstanzeige* alemana, al determinar que el inicio de una inspección o la personación de un inspector con el objetivo de iniciar el correspondiente procedimiento de comprobación serán causas de exclusión de carácter limitado y afectarán solamente a los conceptos tributarios y a los períodos impositivos sobre los que versen tales actuaciones.

En cuanto al procedimiento de regularización, en ambos supuestos debía iniciarse a solicitud del obligado tributario antes del 30 de septiembre de 2015. Una vez enviada la solicitud, la Administración tributaria italiana confirmaba su recepción en el plazo de 5 días laborales. La presentación de la solicitud de acceso conllevaba la apertura de un plazo de 30 días para que el contribuyente proporcionase a la Administración tributaria toda la información y documentación necesaria para que pudiera conocer su situación tributaria y proceder a la determinación del importe a ingresar⁷⁰⁰.

A este respecto, del mismo modo que sucedía en los programas de cumplimiento voluntario generales de Bélgica y Canadá, el acceso a los procedimientos de *collaborazione volontaria* se

⁷⁰⁰ El modelo de acceso y la relación de la información que debe de entregarse se publicó a través del *Provvedimento del 30 gennaio 2015. Oggetto: Approvazione del modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria per l'emersione ed il rientro di capitali detenuti all'estero e per l'emersione nazionale*. Disponible en: <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/insi/archivio/normativa+prassi+archivio+documentazione/provvedimenti/provvedimenti+soggetti/2015/gennaio+2015+provvedimenti/provvedimento+del+30+gennaio+2015+%28voluntary+disclosure%29> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

limitaba a una única vez por contribuyente. No obstante, durante el plazo de 30 días mencionado anteriormente, el contribuyente podía presentar una nueva solicitud que sustituía a la anteriormente presentada. En este punto, debemos reiterar las consideraciones realizadas anteriormente sobre este tipo de previsiones que limitan el acceso al programa de cumplimiento voluntario. Entendemos que la restricción en el acceso al programa de cumplimiento voluntario o el endurecimiento de las condiciones de regularización en caso de segundas o posteriores declaraciones al amparo del mismo son previsiones que pueden servir para garantizar el objetivo último de una medida de estas características que es la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias a largo plazo. Pero, al mismo tiempo, pueden reducir la eficacia de la medida y suponer un obstáculo para la consecución de dicho objetivo cuando se produzca una restricción generalizada en el acceso al programa correspondiente.

En ambas vertientes del procedimiento, el contribuyente debía ingresar la deuda tributaria resultante de aplicar la normativa en vigor para cada uno de los períodos impositivos objeto de regularización. Sin embargo, respecto de la *collaborazione volontaria internazionale* y siempre que el valor medio de las inversiones y actividades situadas en el extranjero previamente ocultadas y de las cantidades no declaradas con anterioridad en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva y el Impuesto sobre el Valor Añadido de los diferentes períodos impositivos regularizados no hubiera superado los 2 millones de euros, se previó la posibilidad de que el contribuyente optase por la determinación de la deuda tributaria a tanto alzado, aplicando un porcentaje de un 5% al valor total a final de año de las citadas inversiones y actividades situadas en el extranjero y de las cantidades no declaradas respecto los mencionados impuestos y después, una alícuota del 27% para cada año (artículo 5-*quinquies*, apartado 8). De esta forma, nos encontramos con dos vías para la determinación de la deuda tributaria a ingresar, siendo una de ellas el resultado de la aplicación de un sistema alternativo para la determinación de la cuota tributaria. Para ello, se aplica un porcentaje al valor total de las inversiones y actividades regularizadas a final del año y de las cantidades previamente ocultadas en relación con los impuestos incluidos dentro de su ámbito objetivo de aplicación, lo que nos puede llevar a plantearnos la adecuación de este programa a los principios materiales de justicia tributaria.

Los efectos del acceso al procedimiento de *collaborazione volontaria* fueron los siguientes. En primer lugar, a la sanción por incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y

actividades desarrolladas en el extranjero (artículo 5) se le aplicaba una reducción de la mitad del mínimo previsto en aquellos casos en que la actividad se transfiriera a Italia o a otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE, la actividad previamente transferida a Italia o a otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE se mantuviera en el momento de la presentación, o cuando el sujeto infractor hubiera autorizado al intermediario financiero extranjero a proporcionar información al respecto de las inversiones y actividades objeto del procedimiento. En ausencia de dichas condiciones, la reducción era de un cuarto del mínimo establecido. Por su parte, respecto de la sanción por incumplimiento en materia del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto Regional sobre Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido, el mínimo previsto se reducía en un cuarto.

El perfeccionamiento del procedimiento se llevaba a cabo mediante el pago de la cantidad debida que incluía la cuota tributaria, los intereses de demora y las sanciones administrativas reducidas que resultasen de aplicación. Este ingreso de la deuda resultante pudo realizarse en un único pago o fraccionarse en tres plazos por un importe fijo (artículo 5-*quater*, apartado 1). De este modo, una vez producido el ingreso, la Administración tributaria debía concluir el procedimiento en un plazo máximo de 30 días.

Como un ejemplo más de que el pago resulta un requisito ineludible para considerar regularizada la situación tributaria del contribuyente, la falta de pago en el caso de la *collaborazione volontaria* suponía el no perfeccionamiento del procedimiento y, por tanto, la ausencia de exoneración de la responsabilidad derivada de la comisión de las correspondientes infracciones tributarias y de los delitos incluidos en el ámbito de aplicación del procedimiento⁷⁰¹. Sin embargo, debemos precisar que la configuración del pago como un elemento clave en la regularización no es un obstáculo para que puedan establecerse previsiones tales como la exigencia de un recargo en caso de incumplimiento de la obligación de ingresar, como en el caso de la *dichiarazioni integrativa* y del *condono tombale*, o que se prevea la reducción de los recargos por declaración extemporánea en caso de ingreso inmediato en el momento de la presentación. Este tipo de medidas, consideramos que suponen un estímulo para que se produzca el ingreso en el momento de la presentación de la declaración en el seno de un programa de cumplimiento

⁷⁰¹ OLIVETI, F. “The Italian voluntary disclosure and its impact on trust”, ob.cit., págs. 729-730.

voluntario y, al mismo tiempo, no impiden el acceso al programa a aquellos contribuyentes que padezcan dificultades transitorias de tesorería.

Entre los efectos que producía el procedimiento de *collaborazione volontaria* se encontraba la exclusión de la responsabilidad por los denominados delitos en materia de declaraciones regulados en los artículos 2 (delito de declaración fraudulenta mediante el uso de facturas falsas u otros documentos relativos a operaciones inexistentes), 3 (delito de declaración fraudulenta empleando otros medios), 4 (delito de declaración inexacta), 5 (delito de falta de presentación de una declaración), 10-*bis* (delito de falta de ingreso de cantidades retenidas) y 10-*ter* (delito de falta de ingreso en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido) del Decreto legislativo, de 10 de marzo de 2000 (n. 74) sobre delitos fiscales. Además, se excluía también la responsabilidad por los delitos de blanqueo de capitales y de uso de dinero de procedencia ilícita regulados en los artículos 648-*bis* y 648-*ter* del Código Penal italiano.

No obstante, debe especificarse que el reconocimiento de la perfección del procedimiento de *collaborazione volontaria* mediante el pago de las cantidades adeudadas no suponía que la Administración tributaria renunciase al ejercicio posterior de sus facultades de comprobación. Por ello, después de perfeccionado el procedimiento, la Administración tributaria podía iniciar un procedimiento de comprobación sobre el contenido de la declaración. Para garantizar que estas facultades de comprobación pudieran ejercitarse respecto de todas las declaraciones presentadas, en el apartado 5 del artículo 5-*quater* se establecía una ampliación del período de prescripción del derecho de la Administración a comprobar determinados ejercicios. De esta manera, se determinaba que en aquellos casos en que entre la presentación de la solicitud de acceso al procedimiento y la fecha en que se produjera la prescripción del derecho de la Administración a comprobar transcurrieran menos de 90 días, dicho período se ampliaría hasta alcanzar esos 90 días.

El hecho de que la Administración no renunciase al ejercicio de sus facultades de comprobación debe valorarse positivamente, ya que la regularización de la situación tributaria mediante la *dichiarazioni integrativa* y el *condono tombale* conllevaba una renuncia generalizada por parte de *l'Agenzia delle Entrate* al ejercicio de estas facultades. Ya hemos apuntado que la voluntariedad, la completitud y la veracidad de la declaración presentada en el seno de un programa de cumplimiento voluntario constituyen requisitos indispensables para reafirmar la finalidad de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias que caracteriza a

este tipo de medidas. Por ello, para garantizar que la declaración contiene información completa y veraz respecto de la situación del obligado tributario debe mantenerse la posibilidad de que la Administración compruebe que se reúnen tales exigencias.

Para concluir, debemos apuntar que en el artículo 5-septies se estableció un delito específico sobre la utilización indebida del procedimiento de regularización. De esta forma, aquellos contribuyentes que en el seno de la *collaborazione volontaria* empleasen documentos falsos, en todo o en parte, eran castigados con una pena de prisión de un año y seis meses a seis años.

3.2.2. La reapertura y actualización del procedimiento de *collaborazione volontaria* por el Decreto-Ley de 22 de octubre de 2016 (n. 193)

Posteriormente, con la aprobación del Decreto-Ley de 22 de octubre de 2016 (n. 193) se determinó la reapertura del procedimiento de *collaborazione volontaria* por un período de tiempo que comprendía desde el día 24 de octubre de 2016 hasta el 31 de julio de 2017. Esta vez, *l'Agencia delle Entrate* presentó el procedimiento como una última oportunidad a consecuencia de los avances producidos en materia de lucha contra la evasión y elusión fiscal y de la intensificación de los mecanismos para el intercambio de información con relevancia tributaria entre las diferentes jurisdicciones fiscales⁷⁰².

De esta manera, se recuperaron los procedimientos de *collaborazione volontaria internazionale* y de *collaborazione volontaria nazionale*, introduciendo para ello determinadas modificaciones respecto de su ámbito subjetivo, objetivo y temporal de aplicación, así como del procedimiento a seguir para perfeccionar la regularización.

El ámbito subjetivo de aplicación era el mismo que el establecido en la regulación del año 2014. Sin embargo, se establece la imposibilidad de acceder a la segunda versión del procedimiento si ya se había presentado una solicitud al amparo de la versión anterior. Por ello, la *collaborazione volontaria internazionale* solamente podía ser utilizada por aquellos contribuyentes que no hubieran hecho uso de la misma en su anterior versión y por aquellos

⁷⁰² MATTIA, S. “Italy introduces a Voluntary Disclosure Procedure”, en *Tax Analysts*, Marzo, 2015, págs. 1203.

contribuyentes que hubieran utilizado el procedimiento precedente en su vertiente nacional. Por su parte, la *collaborazione volontaria nazionale* podía ser empleada por aquellos contribuyentes que no fueran sujetos obligados a presentar la declaración sobre inversiones y actividades situadas en el extranjero, quiénes estándolo hubieran cumplido adecuadamente con su obligación y quiénes hubieran hecho uso del procedimiento anterior en su vertiente internacional.

En cuanto al ámbito objetivo de ambos procedimientos, debemos hacer referencia a que podía ser objeto de regularización el incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y actividades en el extranjero y el incumplimiento de la obligación de declarar respecto del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo haberse llevado a cabo tales conductas antes del 30 de septiembre de 2016.

Para proceder a la regularización del incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y actividades situadas en el extranjero, la declaración debía contener información relativa al citado incumplimiento respecto de los períodos impositivos 2009 al 2015. En relación con el incumplimiento de la obligación de declarar respecto del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido debía distinguirse en función de si se había presentado una declaración inexacta o si se había omitido la presentación de la correspondiente declaración. En el primer supuesto, la declaración presentada al amparo del procedimiento objeto de estudio debía contener información sobre el incumplimiento relativo a los períodos impositivos de 2010 a 2015 y, en el segundo supuesto, de los períodos impositivos 2009 a 2015.

A este respecto, resultan igualmente aplicables las previsiones relativas a la ampliación del ámbito temporal de aplicación del procedimiento de *collaborazione volontaria* cuando cualquiera de los elementos objeto de declaración se encontrasen situados en una jurisdicción incluida en la denominada “lista negra” publicada por el *Ministro delle Finanze* en relación con las condiciones en que se desarrolla el intercambio de información tributaria. Es decir, en el caso de que las inversiones y actividades objeto de declaración estuvieran situadas en una de las jurisdicciones incluidas en la mencionada lista, la declaración deberá contener información respecto de los períodos impositivos 2006 a 2015. Por su parte, este mismo ámbito temporal resultaba de aplicación en el caso de que se hubiera procedido a la presentación de una declaración inexacta conteniendo información sobre rentas o rendimientos situados en tales jurisdicciones. En el caso

de que el incumplimiento se debiera a la omisión de la correspondiente declaración, el contenido de la regularización alcanzaba a los períodos impositivos 2004 a 2015.

Como una de las novedades, esta segunda versión de la *collaborazione volontaria* introdujo una ampliación del período de prescripción del derecho de la Administración a comprobar las declaraciones presentadas. De esta manera, en función de lo establecido en el artículo 7.1 b) del Decreto-Ley de 22 de octubre de 2016 (n. 193), se determinó que respecto de aquellos períodos impositivos en relación con los que el derecho a comprobar fuera a prescribir a partir del 1 de enero de 2015, el término del citado período de prescripción se ampliaría hasta el 31 de diciembre de 2018.

Esta ampliación del plazo establecido para que la Administración tributaria ejerciera sus facultades de comprobación fue justificada por la propia Administración en su Circular N. 19/E⁷⁰³. En dicha circular, la Administración tributaria explicó que esta medida era introducida con la finalidad de evitar que los contribuyentes que accedieron a la primera versión del procedimiento sufrieran un agravio comparativo, ya que, de lo contrario, los contribuyentes que accedieron a la segunda versión presentaban una declaración sobre determinados períodos impositivos que no podían ser objeto de comprobación. De esta forma, se precisaba que la ampliación del plazo mencionado operaba únicamente respecto de los hechos imponible y períodos impositivos incluidos en el ámbito de aplicación del procedimiento de regularización.

Del mismo modo que sucedía en la versión inicial, la voluntariedad se estableció como un requisito fundamental para acceder al procedimiento de regularización. De hecho, los elementos para la determinación del carácter voluntario de la declaración permanecieron inalterados en esta segunda versión del programa.

En relación con el procedimiento para perfeccionar la regularización, se mantuvo la limitación respecto del número de solicitudes que podía presentar cada contribuyente en el seno

⁷⁰³ Circolare N. 19/E de 12 de giugno 2017. Oggetto: Articolo 7 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 recante “Riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria e norme collegate”. Indicazioni operative. El contenido completo de esta circular puede consultarse en la siguiente página web: <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Normativa+e+Prassi/Circolari/Archivio+circolari/Circolari+2017/Giugno+2017/Circolare+n.+19+del+12+giugno+2017/CIRCOLARE+N.+19+DEL+12+GIUGNO+2017+%2B+allegato.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

del procedimiento de *collaborazione volontaria*. Como sucedía en la normativa anterior, cada contribuyente podía presentar una sola solicitud durante el período indicado, permitiéndose la posibilidad de que se presentasen solicitudes modificativas siempre dentro del mismo. A este respecto, debemos precisar que la limitación de acceso se extendió incluso sobre el procedimiento anterior (artículo 5-*octies*). Así, no era posible acceder al procedimiento de *collaborazione volontaria internacional* o *nacional* durante la reapertura del plazo para su iniciación si ya se había presentado una solicitud en su correspondiente versión originaria.

Esta limitación respecto del programa implementado en el año 2014 reafirma la finalidad última de los programas de cumplimiento voluntario que es la mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a largo plazo. Como hemos comentado, una de las posibles justificaciones de la adopción de una medida de estas características es la adopción de un enfoque responsivo por parte de las Administraciones tributarias en el desarrollo de sus funciones. De esta forma, los programas de cumplimiento voluntario están dirigidos a aquellos contribuyentes que, aunque en un primer momento incumplieron con sus obligaciones tributarias, posteriormente deciden regularizar su situación de forma espontánea.

Esta regularización debe entenderse como una medida mediante la que los contribuyentes previamente incumplidores se reintegran en el sistema tributario y como una vía para prever que cumplirán con sus obligaciones tributarias en el futuro. Por ello, resulta imprescindible que se limite el acceso a posteriores programas de cumplimiento voluntario cuando, en una misma jurisdicción fiscal, estas medidas de carácter temporal se sucedan en el tiempo. De lo contrario, el objetivo de mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias se vería distorsionado por una oportunidad de regularización otorgada por las Administraciones tributarias con carácter temporal pero recurrente.

Tal y como hemos expuesto, el procedimiento seguido en la primera versión de la *collaborazione volontaria* consistía en la presentación de una solicitud/declaración por parte del contribuyente aportando determinada información a la Administración tributaria para que ésta procediera a la liquidación de la deuda tributaria a ingresar. No obstante, en esta nueva versión del programa de cumplimiento voluntario, el sistema elegido fue el de autoliquidación de la deuda tributaria por parte del contribuyente, siguiendo cualquiera de las modalidades previstas en la primera versión del procedimiento. Por ello, recuperamos aquí las consideraciones efectuadas

respecto de la aplicación de un sistema objetivo para la determinación de la cuantía a ingresar para perfeccionar el procedimiento en relación con la vertiente internacional.

Para llevar a cabo la regularización de su situación tributaria el contribuyente debía, no sólo presentar toda la información correspondiente a los períodos impositivos a los que se refiriera el incumplimiento, sino también autoliquidar la deuda tributaria y determinar el importe de las sanciones que resultasen de aplicación. Todo ello, debía realizarse aplicando la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2015.

El contribuyente disponía de un plazo hasta el 30 de septiembre de 2017 para proceder al ingreso de la deuda tributaria y de las sanciones que resultasen exigibles. Transcurrida esa fecha sin que se hubiera realizado el ingreso, o habiéndose realizado de manera insuficiente, la Administración tributaria disponía hasta el 31 de diciembre de 2018 para proponer al contribuyente su adhesión al contenido de la liquidación realizada por la Administración (*adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio*) o la posibilidad de formalizar un acta con acuerdo para proceder a la liquidación (*accertamento con adesione*).

Un aspecto novedoso del procedimiento lo constituyó la presunción relativa a la posesión de dinero en efectivo o valores al portador. A este respecto, se estableció la presunción de que el incumplimiento de la obligación de declarar actividades o inversiones realizadas con tales bienes o el incumplimiento respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva o del Impuesto sobre el Valor Añadido, se refería a los períodos impositivos de 2010 a 2015. Para ello, debía presentar una declaración en la que determinase que el origen de los bienes no procedía de ningún delito diferente a los incluidos en el ámbito de aplicación del procedimiento de la *collaborazione volontaria*, debía proceder al inventario de tales bienes ante notario y a la entrega de los mismos a un intermediario financiero hasta la conclusión del procedimiento de regularización. Se trataba de una presunción *iuris tantum* que podía ser enervada mediante prueba de que tales bienes ya habían sido objeto de imposición, no debían haber estado sujetos o correspondían a períodos impositivos prescritos.

Una previsión especial respecto de la regularización del dinero en efectivo se incluyó también en el régimen de la Declaración Tributaria Especial. En dicho régimen se determinaba que para perfeccionar la regularización era suficiente la mera manifestación, a través del Modelo

750, de ser titular del mismo con anterioridad a la fecha de finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2012 (el día 31 de marzo de 2012). Como podemos comprobar, los términos para proceder a la regularización del dinero en efectivo son más laxos en el precepto español, lo que explicaría la problemática apuntada respecto de si la apertura de una cuenta corriente en un momento cercano a la regularización constituye un indicio suficiente para iniciar un procedimiento de comprobación al respecto.

Los efectos aparejados a la participación en cualquiera de las vertientes de la *collaborazione volontaria* eran los mismos que la versión inicial respecto de la reducción aplicable a las sanciones por incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y actividades desarrolladas en el extranjero y a la sanción por incumplimiento en materia del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto Regional sobre Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido. También se producían los mismos efectos expuestos sobre la versión anterior respecto de la exclusión de la responsabilidad por los denominados delitos en materia de declaraciones regulados en el Decreto legislativo, de 10 de marzo de 2000 (n. 74) sobre delitos fiscales. Además, se excluía también la responsabilidad por los delitos de blanqueo de capitales y de uso de dinero de procedencia ilícita regulados en los artículos 648-*bis* y 648-*ter* del Código Penal italiano. Junto a ello, se añade la exclusión de responsabilidad por el delito de auto-blanqueo de capitales regulado en el artículo 648-*ter*.1 del mencionado Código.

Entre los efectos de la regularización, se introdujo como novedad la exoneración de la obligación de presentar la declaración sobre inversiones y actividades situadas en el extranjero respecto del ejercicio 2016 y de la parte del ejercicio 2017 que estuviera ya incluida en el contenido de la declaración presentada en el seno del procedimiento de *collaborazione volontaria*. Para ello, el contribuyente debía presentar un documento adjunto a la declaración en el que hiciera referencia a la información aportada respecto del incumplimiento previo y debía ingresar la cantidad resultante del procedimiento de regularización de una sola vez. El objetivo de esta medida no era otro que evitar la futura duplicidad en la información, ya que si la declaración presentada era completa debía incluir datos relativos a inversiones y actividades situadas en el extranjero respecto del ejercicio 2016.

Como sucedía en la primera versión de la *collaborazione volontaria*, la Administración tributaria italiana mantuvo las facultades de comprobación sobre las declaraciones presentadas al amparo de la misma, lo que debe valorarse positivamente en aras de garantizar que la regularización llevada a cabo por el contribuyente se realiza de forma completa y veraz. De esta manera, las actividades de comprobación sobre las autoliquidaciones presentadas y sobre el ingreso realizado podían dar lugar a cuatro situaciones diferentes.

En primer lugar, si la autoliquidación y el ingreso se consideraban realizados conforme a derecho, la Administración tributaria notificaba al contribuyente el perfeccionamiento del procedimiento. De esta forma, el perfeccionamiento del procedimiento conllevaba que éste produjera los efectos que le eran propios.

En segundo lugar, podía suceder que el contribuyente presentara la autoliquidación, pero no procediera al ingreso de la deuda tributaria y de las sanciones correspondientes. Ante esta situación, la Administración tributaria requería al contribuyente para que procediera a ingresar la deuda tributaria y resultaba de aplicación una sanción del 60% del mínimo establecido para aquellos casos en los que en la primera versión del procedimiento se previó la aplicación de una sanción por incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y actividades desarrolladas en el extranjero del 50% y de un 85% en aquellos supuestos en los que la sanción prevista hubiera sido de un 75% en la anterior versión.

En tercer lugar, podía suceder que las cantidades ingresadas fueran insuficientes en función de los datos presentados. En este supuesto, el legislador previó igualmente que se dirigiera un requerimiento al contribuyente para que procediera al ingreso de la deuda resultante y se aplicase un recargo aplicable a las cantidades a ingresar, debiendo valorarse la concurrencia de dicha circunstancia respecto de cada período impositivo objeto de declaración. Este recargo podría ser del 3 o del 10%, en función del porcentaje que representase la cantidad dejada de ingresar sobre el total.

En los dos últimos supuestos mencionados, debemos apuntar que la falta de ingreso tenía como consecuencia la exclusión de los efectos del procedimiento objeto de estudio. Por último, una vez presentada la autoliquidación y realizado el ingreso correspondiente, la Administración

tributaria podía concluir que la cantidad ingresada había sido superior a la que correspondía. En este caso, el exceso fue devuelto o compensado posteriormente.

Finalmente, del mismo modo que sucedía en la versión original del procedimiento de *collaborazione volontaria* se mantuvo el delito específico sobre la utilización indebida del procedimiento de regularización. Junto a ello, se añadió un nuevo delito sobre la utilización del procedimiento para regularizar actividades financieras o dinero en efectivo proveniente de la comisión de delitos diversos de los denominados delitos en materia de declaraciones, cuya comisión conllevaba la aplicación de las penas de prisión mencionadas en el apartado anterior (artículo 5-*octies* i).

4. El *regime excepcionais de regularização tributária* en Portugal

De forma similar a como sucedió en el régimen de la *collaborazione volontaria* en Italia, el *regime excepcionais de regularização tributária (RERT)* fue implementado hasta en tres ocasiones en un período de tiempo inferior a diez años. Se trataba de un programa de cumplimiento voluntario especial mediante el que se permitió que aquellos contribuyentes titulares de determinados elementos patrimoniales situados en el extranjero y que no habían sido declarados previamente regularizaran su situación tributaria.

Antes de analizar las diferentes versiones del *RERT*, consideramos oportuno hacer referencia a que, en todas ellas, la voluntariedad se estableció como un requisito esencial para el acceso al programa. Así, en la normativa reguladora de cada una de las versiones del *RERT* se determinó que la declaración presentada por un contribuyente que hubiera tenido conocimiento del inicio de un procedimiento de comprobación o inspección por parte de la Administración tributaria o del inicio de un procedimiento penal por la autoridad judicial competente no produciría los efectos que le eran propios.

A este respecto, recuperamos las consideraciones realizadas anteriormente sobre la voluntariedad configurada como un aspecto determinante en la justificación de los programas de cumplimiento voluntario. Estos programas constituyen un ejemplo de la adopción de un enfoque responsivo por parte de las Administraciones tributarias, lo que les permite llevar a cabo una

gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen para detectar y sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Es decir, los programas de cumplimiento voluntario se configuran como una oportunidad de regularización otorgada a aquellos contribuyentes que, aunque incumplieron previamente con sus obligaciones tributarias, posterior y voluntariamente deciden regularizar su situación. Al mismo tiempo, es previsible que un determinado grupo de contribuyentes se mantenga en el incumplimiento y sea la Administración tributaria la que deba proceder a la liquidación de la deuda tributaria correspondiente. Por ello, la diferente posición de los contribuyentes y la diferencia de los recursos empleados en uno y otro caso para combatir el incumplimiento son los elementos que justifican la adopción de un enfoque responsivo.

4.1. La primera versión del programa en la Ley 39-A/2005. Especial mención a los efectos de la inversión en títulos de deuda pública emitidos por el Estado portugués

La primera versión de este programa de cumplimiento voluntario (*RERT I*) fue introducida mediante el artículo 5 de la Ley nº 39-A/2005, de 29 de julio. A través de este procedimiento, los contribuyentes personas físicas podían regularizar su situación tributaria respecto de la titularidad de depósitos, certificados de depósito, valores mobiliarios y otros instrumentos financieros como pólizas de seguro de vida y operaciones de capitalización de las mismas, cuando no hubieran sido previamente declarados y estuvieran situados fuera de Portugal a 31 de diciembre de 2004⁷⁰⁴.

Para ello, debía presentarse una declaración de regularización acompañada de aquellos documentos acreditativos⁷⁰⁵ de la titularidad a 31 de diciembre de 2004 de los activos declarados, el valor de los diferentes elementos declarados⁷⁰⁶ y, en su caso, la identificación de la institución depositaria de los mismos.

⁷⁰⁴ MALHERBE, J (Ed.). *Tax Amnesties*, ob.cit., págs. 81-82.

⁷⁰⁵ Apartado 4º de la *Portaria* nº 651/2005, de 12 de agosto – *Série* I-B nº 155.

⁷⁰⁶ Las reglas de valoración de los elementos patrimoniales declarados se encontraban en el artículo 3 de la Ley 39-A/2005. Supletoriamente, se emplearía el mayor valor entre el valor calculado conforme a las reglas de valoración del Código del Impuesto sobre el Timbre o su valor de adquisición.

Esta declaración podía ser presentada hasta el día 16 de diciembre de 2005, debiendo realizarse a través del Banco de Portugal o de cualquier institución financiera situada en dicho Estado. Junto a ello, el contribuyente debía proceder al pago de una cuantía resultante de aplicar un 5% al valor de los elementos patrimoniales declarados en el momento de su presentación o en un plazo máximo de 10 días hábiles desde la fecha de recepción de la misma.

Como hemos comentado anteriormente, el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria resultante de aplicar la normativa correspondiente constituye uno de los elementos que fundamenta la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y por parte de las Administraciones tributarias. En este supuesto, igual que sucedía en el régimen de la Declaración Tributaria Especial española y en el régimen de *condono tombale* italiano, la determinación de la cuantía a ingresar no se determina mediante la aplicación de la normativa propia de cada impuesto objeto de regularización, sino que se utiliza un sistema objetivo de determinación de la misma. Esta forma de determinación de la deuda tributaria, si bien puede considerarse una compensación suficiente con el objetivo de conseguir de determinados fines como un incremento en la recaudación ante la necesidad de reducir el déficit público, entendemos que dificulta la implementación de un enfoque responsivo y puede generar dudas respecto de su adecuación a los principios materiales de justicia tributaria.

En el artículo 5.5 de la Ley 39-A/2005 se determinaba que los datos declarados no podían ser utilizados como indicio en el seno de un procedimiento administrativo o penal y que los bancos debían asegurar la confidencialidad de los datos declarados. No obstante, era el propio Banco de Portugal o cualquiera de las instituciones financieras mencionadas quienes debían analizar la veracidad de la información proporcionada⁷⁰⁷. Una vez realizado lo anterior, la entidad bancaria debía entregar un justificante nominativo que acreditase la entrega de la declaración y la realización del pago correspondiente.

A pesar de que no se regulan expresamente las condiciones en las que se llevaban a cabo las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Administración tributaria, en el artículo 7 de la citada Ley se estableció que la falta de entrega de una declaración

⁷⁰⁷ Carta Circular del Banco de Portugal nº 17/2005/DET, de 12 de agosto de 2005. Disponible en: <https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/cartas-circulares/17-2005-det.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

de regularización, la omisión de determinada información o cualquier inexactitud en su contenido, conllevaba la aplicación de un incremento del 50% de la cuota tributaria correspondiente, todo ello sin perjuicio de la imposición de las sanciones que pudiera corresponder. Como hemos comentado anteriormente, que la implementación de un programa de cumplimiento voluntario no suponga la renuncia por parte de las Administraciones tributarias al ejercicio de sus facultades de comprobar e investigar debe valorarse muy positivamente en aras de garantizar la veracidad y completitud de las declaraciones presentadas y a configurar la revelación de información previamente ocultada como un elemento clave en los programas de cumplimiento voluntario.

En cuanto a los efectos de la regularización, en el artículo 4 de la citada Ley se establecía que la presentación de la correspondiente declaración y el ingreso de la deuda tributaria resultante de aplicar el citado porcentaje al valor de los elementos declarados conllevaba la extinción de las obligaciones tributarias exigibles respecto de los elementos declarados en relación con aquellos períodos impositivos concluidos a 31 de diciembre de 2004. Además, implicaba la exclusión de responsabilidad por infracciones tributarias que resultase por la llevanza incorrecta de la contabilidad o el incumplimiento relativo a la obligación de declarar previamente los elementos patrimoniales regularizados. También, la regularización mediante el *RERT* suponía la constitución de prueba suficiente a efectos de la aplicación del método de estimación indirecta regulado en el artículo 89 A, apartado 3 de la Ley General Tributaria portuguesa.

Una vez expuesto el régimen general, debemos apuntar que el citado porcentaje de regularización del 5 % se reducía a la mitad cuando todos o alguno de los elementos objeto de declaración eran títulos del Estado Portugués o cuando, no siéndolo, un importe similar al valor de los elementos declarados fuera invertido en dichos títulos (artículo 6 de la Ley 39-A/2005). Como requisito para beneficiarse de este régimen reducido, el contribuyente debía mantener la titularidad de tales valores durante un mínimo de 3 años a contar desde la presentación de la declaración de regularización. A este respecto, para probar el mantenimiento de la titularidad, en el plazo de 30 días desde que se cumpliera el primer año de titularidad, el contribuyente debía acreditar anualmente mediante una declaración original o autenticada por la entidad depositaria que mantenía la misma⁷⁰⁸.

⁷⁰⁸ Apartado 5º de la *Portaria* nº 651/2005, de 12 de agosto – *Série* I-B nº 155.

Hemos hecho referencia previamente a que este régimen reducido fue considerado contrario a la libre circulación de capitales por el TJUE en su Sentencia de 7 de abril de 2011 (Asunto C-20/09, Comisión contra República Portuguesa). En dicha Sentencia, recuerda el TJUE que “unas medidas impuestas por un Estado miembro que puedan de por sí disuadir a sus residentes de contratar préstamos o de invertir en otros Estados miembros constituyen restricciones a la libre circulación de capitales”⁷⁰⁹. Una vez expuesto lo anterior, considera el Tribunal que en el presente caso se estableció un régimen que implicaba un trato diferenciado en función de si los contribuyentes poseían títulos de deuda pública emitidos por el Estado portugués o títulos emitidos por otros Estados miembros de la Unión Europea o del EEE, lo que podía disuadir a dichos sujetos de invertir en estos últimos.

Por tanto, habiendo determinado que sí se produjo una restricción a la citada libertad, procedió el Tribunal a determinar si dicha restricción estaba justificada objetivamente por intereses legítimos reconocidos en el Derecho de la Unión Europea y si excedió o no de lo necesario para alcanzar sus objetivos. En reiteradas ocasiones ha manifestado el TJUE que los objetivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal pueden justificar una restricción a la libre circulación de capitales⁷¹⁰. No obstante, resulta imprescindible que dicha restricción no exceda de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados.

En el presente supuesto, la República Portuguesa alegó que la diferencia en el porcentaje aplicable constituía una indemnización compensatoria para las inversiones regularizadas que afectasen a títulos de deuda pública emitidos por otros Estados miembros de la Unión Europea o del EEE. Es decir, la justificación de la medida se redujo a motivos económicos o recaudatorios. Sin embargo, debemos apuntar que el Tribunal ha venido manteniendo que “un objetivo de carácter puramente económico no puede justificar una restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado”.

Por todo ello, el TJUE consideró que un programa de cumplimiento voluntario que establecía un tipo aplicable diferente en función de si se trataba de títulos emitidos por un Estado miembro o por el resto de Estados miembros de la Unión Europea o del EEE era contraria al principio de libre

⁷⁰⁹ STJUE de 7 de abril de 2011 (Asunto C-20/09, Comisión contra República Portuguesa), apartado 54.

⁷¹⁰ Sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2000 (Asunto C-478/98, Comisión contra Bélgica) y la Sentencia de 19 de noviembre de 2009 (Asunto C-540/07, Comisión contra Italia).

circulación de capitales. Este extremo debe ser tomado en consideración por el legislador en el momento de elaboración y aprobación de la normativa reguladora de un programa de cumplimiento voluntario.

De esta forma, en el régimen de los Pagarés del Tesoro implementado en España en el año 1985 y el régimen de la Deuda Pública Especial establecido en la Disposición Adicional 13ª de la Ley 18//1991, el principio de libre circulación de capitales no resultaba aplicable debido a que España no formaba parte de la Unión Europea o, siendo un Estado miembro, el citado principio no había entrado en vigor. Sin embargo, cualquier programa de cumplimiento voluntario en el que la regularización se articule en función de la adquisición de títulos de deuda pública emitidos por el Estado miembro en cuestión, salvo que su adopción esté justificada por razones de interés general (actual artículo 65 del TFUE) y resulte proporcionada a los fines que se pretenden perseguir, será considerada contraria al principio de libre circulación de capitales.

4.2. La segunda versión del programa introducida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 y la obligación de repatriar los elementos patrimoniales declarados

La segunda versión del *regime excepcionais de regularização tributária (RERT II)* se estableció en el artículo 131 de la Ley de Presupuestos del Estado para el año 2010. Debido a que determinados aspectos del procedimiento fueron similares a la versión original, haremos referencia exclusivamente a aquellos aspectos que supusieron una modificación del régimen.

Se trataba de un programa de cumplimiento especial que permitía a los contribuyentes personas físicas y personas jurídicas residentes en Portugal que regularizasen su situación tributaria respecto de la titularidad directa o indirecta de depósitos, certificados de depósito, valores mobiliarios y otros instrumentos financieros como pólizas de seguro de vida y operaciones de capitalización de las mismas, que no hubieran sido previamente declarados y estuvieran situados fuera de Portugal a 31 de diciembre de 2009 (artículos 1 y 2 del artículo 131 de la Ley de

Presupuestos del año 2010)⁷¹¹. Es decir, al incluir a los contribuyentes personas jurídicas se amplió el ámbito subjetivo de aplicación de la medida.

Respecto del procedimiento a seguir, de forma similar al *RERT I*, el contribuyente debía presentar una declaración ante el Banco de Portugal o cualquier institución financiera con sede en dicho país hasta el día 16 de diciembre del 2010 e ingresar la cuantía resultante de aplicar un 5% al valor de los elementos patrimoniales incluidos en la declaración de forma simultánea o en plazo máximo de 10 días hábiles. Sin embargo, además de lo anterior, era necesario proceder a la repatriación de los elementos patrimoniales incluidos en la declaración en el caso de que tales elementos estuvieran situados en un tercer Estado⁷¹².

La imposibilidad de que los datos revelados fueran considerados un indicio para iniciar un procedimiento administrativo o penal y la obligación de las instituciones financieras de garantizar la confidencialidad de las informaciones presentadas se conservaron en el *RERT II* sin ninguna modificación.

También se mantuvo la ausencia de mención expresa sobre el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Administración tributaria. De nuevo, esta vez en el artículo 6 del artículo 131 de la mencionada Ley, se estableció que la falta de entrega de una declaración de regularización, la omisión de determinada información o cualquier inexactitud en su contenido, conllevaba la aplicación de un incremento del 50% de la cuota tributaria correspondiente, todo ello sin perjuicio de la imposición de las sanciones que pudiera corresponder. Es decir, de nuevo se configura la presentación de una declaración con información completa y veraz como un requisito fundamental para proceder a la regularización.

En cambio, se amplió el alcance temporal de la declaración. De esta manera, los efectos antes mencionados (extinción de las obligaciones tributarias exigibles, exclusión de responsabilidad por las mencionadas infracciones tributarias y constitución de prueba suficiente a

⁷¹¹ Carta Circular del Banco de Portugal nº 13/2010/DET, de 11 de junio de 2010. Disponible en: <https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/cartas-circulares/13-2010-det.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁷¹² Artículo 2 *Portaria n° 260/2010, de 10 de Maio – Série I n° 90*.

efectos de la aplicación del método de estimación indirecta) se produjeron respecto de aquellos períodos impositivos que hubieran concluido a 31 de diciembre de 2009.

4.3. La tercera versión del programa tras su modificación mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 y el aumento del porcentaje aplicable

La última versión del régimen objeto de estudio (*RERT III*) fue aprobada mediante el artículo 166 de la Ley nº 64-B/2011, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012. En este supuesto, podían acceder al programa los contribuyentes personas físicas o jurídicas que fueran titulares o beneficiarios efectivos de depósitos, certificados de depósito, valores mobiliarios y otros instrumentos financieros como pólizas de seguro de vida y operaciones de capitalización de las mismas, que no hubieran sido previamente declarados y que estuvieran situados fuera de Portugal a 31 de diciembre de 2010⁷¹³.

El procedimiento a seguir fue parecido al establecido en el *RERT I*. El contribuyente debía presentar una declaración ante el Banco de Portugal o cualquier institución financiera con sede en dicho país hasta el día 30 de junio de 2012. Junto a ello, de forma simultánea o en el plazo de 10 días hábiles, debía ingresar la cuantía resultante de aplicar un 7,5 % al valor de los elementos patrimoniales incluidos en la declaración. De modo que, en esta nueva versión, se incrementó el porcentaje aplicable para calcular la deuda a ingresar y se excluyó la obligación de repatriar los elementos patrimoniales que se encontrasen en un tercer Estado⁷¹⁴.

Se mantuvieron las previsiones relativas a la confidencialidad de los datos declarados, la imposibilidad de que las informaciones incluidas fueran utilizadas como un indicio para iniciar un procedimiento administrativo o penal y la ausencia de mención expresa al alcance de las actividades de comprobación e investigación a desarrollar por la Administración tributaria. No obstante, en el artículo 6 del artículo 166 del citado Decreto-Ley se amplió el porcentaje de

⁷¹³ Artículo 2 *Portaria nº 17-A/2012, de 19 de janeiro, DR nº 14 – Série I – 1º Suplemento*.

⁷¹⁴ Carta Circular del Banco de Portugal nº 2/2012/DET, de 25 de enero de 2012. Disponible en: <https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/cartas-circulares/2-2012-det.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

incremento al 60% en aquellos casos en que se produjera la falta de entrega de una declaración de regularización.

Finalmente, respecto de los efectos inherentes al perfeccionamiento de la declaración en el seno del *RERT III*, se mantuvieron los mismos que se determinaron para las versiones precedentes. Sin embargo, como consecuencia de la apertura de un nuevo plazo para la regularización se introdujo también una ampliación en su ámbito temporal de aplicación, extendiéndose los efectos a aquellos períodos impositivos que hubieran concluido a 31 de diciembre de 2010.

Una vez analizados el régimen de *collaborazione volontaria* italiano y el *RERT* portugués consideramos oportuno reflexionar acerca del carácter excepcional de los programas de cumplimiento voluntario y cómo un recurso continuado a este tipo de medidas puede suponer una merma en la consecución de su objetivo principal. En el caso de Italia hemos comentado que, desde principios del siglo XX a principios del siglo XXI, se implementaron 58 medidas para promover la regularización de la situación tributaria de aquellos contribuyentes que habían incumplido con sus obligaciones tributarias. Más recientemente, el régimen de *collaborazione volontaria* fue implementado inicialmente en el año 2014, introduciéndose de nuevo en 2016 con ciertas modificaciones. En el caso de Portugal hemos podido observar que, en un período de 7 años, se introdujeron tres versiones de un mismo programa, el *RERT*.

A este respecto, debemos poner de manifiesto que los programas de cumplimiento voluntario especiales deben ser implantados como una medida de carácter excepcional. Hemos hecho referencia a que la función principal de este tipo de medidas es el estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo. Es decir, se otorga a los contribuyentes incumplidores la posibilidad de que regularicen su situación tributaria aceptando determinadas condiciones con el objetivo de que, en el futuro, procedan a cumplir con sus obligaciones tributarias en período voluntario.

Por este motivo, consideramos que la implementación continuada de un mismo programa de cumplimiento voluntario especial, cuando no se limita el acceso a aquellos contribuyentes que hubieran participado en las versiones implementadas previamente, supone permitir la reiteración en el incumplimiento del contribuyente. En estos supuestos, nos encontramos ante una mala implementación de un enfoque responsivo por parte del legislador, al permitir la continua

participación en un programa de cumplimiento voluntario sin que se altere la respuesta de la Administración ante el comportamiento del obligado tributario. Como consecuencia, parece que lejos de hacer prevalecer el objetivo último de estos programas que es la mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, este tipo de programas terminan configurándose como una medida destinada principalmente a lograr una mayor recaudación tributaria.

Para servir al fin que tienen encomendado, los programas de cumplimiento voluntario se deben articular como una excepción en los términos generales del sistema tributario y, por este motivo, recurrir de forma continuada a la implementación de un programa de cumplimiento voluntario especial puede disminuir su eficacia. Ello no obsta para que, en determinadas circunstancias excepcionales como puede ser una situación de crisis económica, un cambio en el régimen político o una mejora sustancial en los medios que disponen las Administraciones tributarias para detectar y perseguir el incumplimiento, resulte justificada la implementación de determinados programas de cumplimiento voluntario especiales.

IV. OTRAS MEDIDAS DESTINADAS A LA CONSECUCCIÓN DE UN AUMENTO EN LA RECAUDACIÓN Y A LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN CON RELEVANCIA TRIBUTARIA

La adopción de un programa de cumplimiento voluntario presupone la existencia de una situación de incumplimiento de las obligaciones tributarias. Estos programas se fundamentan con carácter general en la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias, siendo su objetivo último la mejora a largo plazo en el cumplimiento en período voluntario de las obligaciones tributarias. Como hemos adelantado, consideramos que los elementos que constituyen el núcleo esencial de concepto de programa de cumplimiento voluntario son el carácter voluntario de la regularización, la declaración de información con transcendencia tributaria previamente ocultada y el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente.

De este modo, en los ordenamientos tributarios existen determinadas medidas en las que, aunque concurren determinados elementos que configuran el concepto de programa de cumplimiento voluntario, no pueden ser calificadas como tales. Esto es así debido a que bien porque no cumplen una función de estímulo al cumplimiento voluntario cuyo origen se encuentra

en la adopción del mencionado enfoque responsivo, bien porque se trata únicamente de una obligación de información de ámbito nacional, europeo o internacional, no nos encontramos ante un programa de cumplimiento voluntario en sentido estricto. A este respecto hemos dedicado este epígrafe a analizar diversas medidas que se han adoptado en los últimos años y que hemos considerado como figuras afines a los programas de cumplimiento voluntario.

1. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español

1.1. Régimen jurídico

Con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se introdujo en nuestro ordenamiento “con carácter exclusivo para el año 2012” un gravamen especial sobre rentas de fuente extranjera que permitía la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones que correspondieran a entidades que, a pesar de realizar actividades empresariales en el extranjero, se localizaban en territorios de baja o nula tributación, circunstancia que impedía la aplicación del régimen de exención establecido en el artículo 21 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De este modo, se introdujo en el citado texto legal la Disposición Adicional 15^a que, como hemos indicado, permitía al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades optar por no integrar en su base imponible el importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español que cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 21, apartados a) y c) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁷¹⁵, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplieran idénticos requisitos. Como contrapartida, según

⁷¹⁵ En adelante y para evitar repeticiones, cualquier referencia a los requisitos establecidos en el artículo 21 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se refiere conjuntamente a los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 del artículo 21 del citado texto, referidos a la exención de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español y a la exención la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, respectivamente.

lo establecido en el apartado 3º de la citada Disposición Adicional, al importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios que se devengasen en 2012 o a las rentas obtenidas en la transmisión durante el mismo período se les aplicaría un tipo de gravamen especial del 8%.

Con fecha 4 de junio de 2012 se publicó en el BOE la Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, por la que se aprobó el Modelo 250 relativo al Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios en entidades no residentes en territorio español, así como las condiciones generales y procedimiento para su presentación telemática. Resulta interesante referirnos en este punto a que con la publicación de la citada Orden se limitó temporalmente la eficacia de la Disposición Adicional 15ª. Según lo establecido en el Real Decreto Ley 12/2012 la opción por el gravamen especial podía producirse respecto de los dividendos o participaciones en beneficios y las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes devengados u obtenidas durante el año 2012. No obstante, en el texto de la citada orden se limita su aplicación a aquellos que se hubieran devengado hasta el día 30 de noviembre de 2012, lo que puede considerarse una extralimitación de la norma contraria al principio de legalidad.

1.2. Fundamento y finalidad

Al igual que sucedió con la Declaración Tributaria Especial, no debemos olvidar el contexto de crisis económica en el que se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico este nuevo gravamen especial debido a que ambas medidas se incluyeron en el Real Decreto Ley 12/2012, norma cuyo objetivo principal fue la reducción del déficit público mediante el incremento de los ingresos fiscales procedentes, entre otros, del Impuesto sobre Sociedades⁷¹⁶. Sin embargo, como tendremos ocasión de comprobar más adelante, a pesar de que ambas medidas responden a una finalidad similar, mientras la Declaración Tributaria Especial sustituía a las obligaciones tributarias vencidas, en el caso del gravamen especial lo que se introduce es una reducción temporal en los tipos del Impuesto sobre Sociedades con la intención de promover la distribución de los beneficios obtenidos por filiales residentes en el extranjero⁷¹⁷.

⁷¹⁶ BADÁS CEREZO, J. “El gravamen especial sobre dividendos de fuente extranjera y otras medidas fiscales de 2012 contra la crisis”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 356, 2012, pág. 54.

⁷¹⁷ CALVO VÉRGEZ, J. “La amnistía fiscal en el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Carta Tributaria – Monografías*, nº 9, 2012, Versión online, pág. 7.

Con el establecimiento de un nuevo gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera se permitía la repatriación, sin necesidad de su integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de aquellos dividendos y rentas derivadas de determinadas participaciones, que se devengasen hasta 30 de noviembre de 2012, que correspondieran a entidades que, pese a realizar actividades empresariales, se localizaban en territorios de baja o nula tributación, lo que impedía la aplicación del régimen de exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, aplicable en el momento en que se produjera la repatriación y regulado en el artículo 21 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En los apartados 1 y 2 de dicho artículo se establecía que estarían exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, así como la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplieran los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5%.
- b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.
- c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Tal y como hemos comentado, el citado artículo 21 establecía un mecanismo para evitar la doble imposición económica internacional que no resultaba de aplicación en aquellos casos en los que la entidad participada tuviera su residencia fiscal en un territorio de baja o nula tributación en el que sus beneficios no fueran gravados por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, lo que provocaba que no se produjeran las operaciones de

reparto de dividendos, la retribución mediante participaciones en beneficios o la transmisión de valores representativos de los fondos propios⁷¹⁸.

Como podemos comprobar, en estos casos no nos encontramos ante rentas ocultadas a la Administración tributaria, sino ante una opción de la sociedad, quien es libre de repartir dividendos, de establecer la retribución mediante participaciones en beneficios o de transmitir valores representativos de fondos propios cuando éstos correspondan a entidades no residentes en territorio español, ya que en tanto no se produzcan tales conductas no se ha realizado el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades español. Es decir, como apuntaba IGLESIAS CAPELLAS, mediante la Disposición Adicional 15^a se otorgaba a las entidades participadas que realizasen actividades empresariales “una alternativa para declarar los dividendos o plusvalías procedentes de dicha participación a un coste fiscal significativamente inferior al que resulta de aplicar el tipo general del impuesto y equiparable al que resultaría si con el territorio de la fuente se hubiere suscrito un Convenio con cláusula de imposición limitada y, por concurrir todos los requisitos del artículo 21 del TRLIS, dichas rentas gozaran de la correspondiente exención en España”⁷¹⁹.

Por tanto, la Disposición Adicional 15^a fue una medida implantada para estimular la repartición de dividendos, establecer la retribución mediante participaciones en beneficios o de transmitir valores representativos de fondos propios mediante la aplicación de un régimen más beneficioso. Sin embargo, no concurre en este supuesto la revelación de una información con relevancia tributaria previamente ocultada por el contribuyente.

De este modo, entendemos que la Disposición Adicional 15^a puede considerarse una figura similar a los programas de cumplimiento voluntario debido a que, a pesar de que con su aprobación no se trató de favorecer el afloramiento de rentas ocultadas correspondientes a obligaciones tributarias vencidas e incumplidas como en los ejemplos analizados hasta el momento, sí se buscó facilitar la declaración de unos beneficios obtenidos garantizando una tributación anticipada. De esta forma, se estimuló la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades en un

⁷¹⁸ BADÁS CEREZO, J. “El gravamen especial sobre dividendos de fuente extranjera y otras medidas fiscales de 2012 contra la crisis”, ob.cit., págs. 66-67.

⁷¹⁹ IGLESIAS CAPELLAS, J. “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, ob.cit., págs. 22-23.

momento que, posiblemente, de no ser por la existencia de un régimen más beneficioso no se habría realizado y que suponía el aumento de la recaudación por parte de la Administración tributaria española en un momento de elevado déficit público.

1.3. Ámbito subjetivo y ámbito objetivo

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que recibieran dividendos u obtuvieran rentas de fuente extranjeras derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español pudieron no integrar en su base imponible las rentas procedentes de los mismos, si optaban por su sujeción a un gravamen especial⁷²⁰ que se fijó en el 8%, siempre que el devengo de las mismas se produjera antes del día 30 de noviembre de 2012⁷²¹.

Para poder ejercitar dicha opción, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades debían de cumplir los requisitos establecidos en los apartados a) y c) del artículo 21.1 y 2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, esto es, debían ostentar un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente de, al menos, el 5% y los beneficios que se repartieran o en los que se participase debían proceder de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Sin embargo, no se exigía el cumplimiento del requisito de que la entidad participada hubiera estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa (apartado b), requisito indispensable para que resultase de aplicación la exención para evitar la doble imposición económica internacional regulada en el citado artículo.

En el caso de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, la base imponible del gravamen especial estaba constituida por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios devengados, sin que resultase fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pudiera derivarse de la propia

⁷²⁰LÓPEZ LÓPEZ, H; CAMPIONE, R. “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, ob.cit., págs. 107-108.

⁷²¹ BADÁS CERESO, J; MARCO SANJUÁN, J.A. *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, ob.cit., págs. 100-101.

distribución de beneficios. Por su parte, en el caso de las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, la base imponible estaba constituida por la renta obtenida en la citada transmisión, así como por la reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante su tiempo de tenencia, tributando esta parte de la base imponible al tipo de gravamen general que correspondiera al sujeto pasivo.

En cuanto a los efectos fiscales de la medida, además de establecerse que la pérdida por deterioro de valor de la participación que pudiera producirse tras la distribución de los beneficios no era fiscalmente deducible, se determinó que los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos al gravamen especial del 8%, no generarían el derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional prevista en los artículos 31 y 32 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como ocurre cuando resulta de aplicación la exención para evitar la doble imposición económica internacional. Junto a lo anterior, en el apartado 4º de la citada Disposición Adicional se estableció también que el gasto contable correspondiente a este gravamen especial no era fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, conviene incidir en que la fecha de devengo se determinó de manera diferente de acuerdo con la operación que se hubiera llevado a cabo. En el caso de los dividendos o participaciones en beneficios, el devengo del gravamen especial se producía el día en que se adoptase el acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas u órgano equivalente, mientras que en el caso de la transmisión de valores representativos de los fondos propios, el gravamen especial se devengaba el día en que se produjera dicha transmisión. Sin embargo, el límite temporal de vigencia de la norma era el mismo en ambos casos, ya que podían optar por la sujeción al gravamen especial los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que obtuvieran dividendos o rentas derivadas de la transmisión de determinadas participaciones, devengados hasta el día 30 de noviembre de 2012.

1.4. Procedimiento de declaración

En cuanto al procedimiento de declaración, en el último párrafo del apartado 5º de la Disposición Adicional 15ª se establecía que el gravamen especial debía autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha del devengo, a la espera de la Orden Ministerial en la que se aprobaría el modelo de declaración. A este respecto, se matizaba que en el caso de que al iniciarse dicho plazo no se hubiera aprobado el mismo, la declaración debía presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de dicha Orden.

La Orden Ministerial de desarrollo se publicó en el BOE el día 4 de junio de 2012 y en ella se regularon las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática del Modelo 250. Como elemento a destacar del régimen establecido para la presentación e ingreso del gravamen especial, consideramos oportuno referirnos a que únicamente podía presentarse por vía telemática e incidir en el hecho de que la transmisión telemática del modelo debía realizarse en la misma fecha en que tuviera lugar el ingreso resultante del mismo, lo que era un claro indicativo de que esta medida, introducida en nuestro ordenamiento jurídico en un momento de elevado déficit público, estaba orientada directamente a la consecución de ingresos públicos.

2. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español no incluidos en la disposición adicional decimoquinta de esta Ley

2.1. Régimen jurídico, fundamento y finalidad

Tan sólo unos meses más tarde de la introducción del gravamen especial regulado en la Disposición Adicional 15ª del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en nuestro ordenamiento jurídico, con la aprobación del Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, se introdujo en el citado Texto refundido la Disposición Adicional 17ª en la que se establecía un nuevo gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores

representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. En esta ocasión dicho gravamen tenía por título “Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español no incluidos en la disposición adicional decimoquinta de esta Ley”. Este nuevo gravamen especial poseía un mayor alcance que el primero, ya que para su aplicación únicamente se exigía que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente fuera, al menos, del 5% (apartado a) del artículo 21.1 y 2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)⁷²². Dicha ampliación del ámbito subjetivo de aplicación consideramos que puede explicarse por la acuciante necesidad de aumentar los niveles de ingresos públicos ante una situación de crisis económica grave.

Tal y como puede deducirse de su denominación, la medida objeto de estudio en este apartado guarda una estrecha relación y numerosas similitudes con la Disposición Adicional 15ª ya analizada, por lo que, a efectos de evitar repeticiones, vamos a incidir únicamente en aquellos aspectos que diferenciaban un gravamen especial de otro.

Dicho lo anterior, no nos resistimos a incidir de nuevo en el contexto económico en que se enmarcan ambas medidas, ya que si bien en el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, la introducción de un nuevo gravamen especial en la Disposición Adicional 15ª fue objeto de una justificación escueta de apenas cinco líneas, en el Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio, se incide en que “la evolución de los ingresos públicos hace precisa la adopción de medidas adicionales que, reforzando estos, permitan sentar las bases para una recuperación económica estable y duradera, medidas que inciden, principalmente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Sociedades, y, en menor grado, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los Impuestos Especiales”.

Es decir, se apela de nuevo a la grave situación que atravesaba la economía española y a la necesidad de reducir el déficit público como ejes para la justificación de la adopción de una medida de tales características. A este respecto, para justificar la introducción de un tipo de gravamen superior, concluye el apartado V de la Exposición de Motivos del citado Real Decreto Ley

⁷²² BADÁS CEREZO, J; MARCO SANJUÁN, J.A. *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, ob.cit., págs. 105-107.

determinando que “este nuevo gravamen afecta a un mayor volumen de dividendos o a la transmisión de un mayor volumen de participaciones que el allí regulado, con menores requisitos exigiéndose, en consonancia, un tipo de gravamen superior”⁷²³.

Finalmente, debemos recuperar las consideraciones realizadas anteriormente respecto de la Disposición Adicional 15ª del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ya que en este supuesto tampoco nos encontramos ante obligaciones tributarias devengadas, incumplidas y ocultadas a la Administración. Por el contrario, la sociedad en ejercicio de su libertad para repartir dividendos, establecer la retribución mediante participaciones en beneficios o los propios accionistas respecto de la transmisión de valores representativos de fondos propios, elegía no hacerlo, por lo que no se producía el hecho imponible del citado Impuesto, y ello aunque tales actuaciones no se llevasen a cabo bajo el pretexto de que no resultaba de aplicación el régimen de exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español regulado en el artículo 21 del citado texto legal.

2.2. Ámbito subjetivo, ámbito objetivo y procedimiento de declaración

Mediante la Disposición Adicional 17ª se permitió nuevamente⁷²⁴ a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que recibieran dividendos u obtuvieran rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios en entidades no residentes en territorio español no incluidos en la anterior Disposición Adicional 15ª, sin que éstos fueran integrados en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades, a través de la opción por su sujeción a través de un tipo de gravamen especial que se fijó en el 10%.

Para el ejercicio de este derecho de opción, únicamente se exigió que cumplieran con el requisito establecido en el apartado a) del artículo 21.1 y 2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, esto es, que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente fuera, al menos, del 5%, eliminándose el

⁷²³ Fragmentos extraídos de la Exposición de Motivos del apartado V del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

⁷²⁴ BADÁS CERESO, J. “El gravamen especial sobre dividendos de fuente extranjera y otras medidas fiscales de 2012 contra la crisis”, *ob.cit.*, págs. 76-77.

requisito establecido en la letra c) del artículo 21.1 y 2 del citado texto legal que sí estaba incluido en la Disposición Adicional 15^a, consistente en que los beneficios que se repartieran o en los que se participase procedieran de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Este aspecto fue muy criticado por considerar que mediante la Disposición Adicional 17^a se estaba “abriendo la puerta de par en par (...) a rentas de dudoso origen (...) sin otro motivo que los beneficios financieros que espera obtener tras la repatriación de las mismas como consecuencia de su incorporación a la economía española”⁷²⁵. Sin embargo, si bien es innegable el trasfondo recaudatorio de la medida objeto de estudio, debemos tener en cuenta que la norma, cuando condicionaba la exención de tales rentas a que las mismas procedieran de la realización de actividades empresariales en el extranjero, establecía una serie de criterios para determinar cuándo podía concluirse que los beneficios que se repartían o en los que se participaba cumplían con tal requisito⁷²⁶. Por ello, y atendiendo a tales criterios, dudamos que únicamente el legislador estuviera pensando en la incorporación al circuito legal de rentas cuyo origen no fuera una actividad empresarial, sino también en aquellas que, procediendo de una actividad empresarial, no pudieron optar por aplicar el gravamen especial de la Disposición Adicional 15^a por no cumplir los criterios establecidos en el apartado c) del artículo 21 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁷²⁷.

⁷²⁵ LÓPEZ LÓPEZ, H; CAMPIONE, R. “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, ob.cit., pág. 108.

⁷²⁶ BADÁS CEREZO, J. “El gravamen especial sobre dividendos de fuente extranjera y otras medidas fiscales de 2012 contra la crisis”, ob.cit., págs. 56-57

⁷²⁷ En el apartado c) del artículo 21.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se establecía que “sólo se considerará cumplido este requisito cuando al menos el 85 por ciento de los ingresos del ejercicio correspondan a:

- 1) Rentas que se hayan obtenido en el extranjero y que no estén comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el apartado 2 del artículo 107 como susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional. En cualquier caso, las rentas derivadas de la participación en los beneficios de otras entidades, o de la transmisión de los valores o participaciones correspondientes, habrán de cumplir los requisitos del párrafo 2º siguiente.

En particular, a estos efectos, se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes de las siguientes actividades:

- 1.^a Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
- 2.^a Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

En cuanto al procedimiento de declaración, pocas novedades se introdujeron respecto del establecido en la Orden 1181/2012, de 31 de mayo, en el caso de la Disposición Adicional 15ª, previéndose en el apartado 7º de la Disposición Adicional 17ª que el nuevo gravamen especial debía autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días siguientes a la fecha de devengo, que coincidía con la establecida en la Disposición Adicional 15ª. El modelo de declaración fue el mismo, el Modelo 250, pero con las adaptaciones necesarias a los efectos de las variaciones introducidas por la regulación del nuevo gravamen especial del 10%.

3. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero

3.1. Régimen jurídico

La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero regulada en la Disposición Adicional 18ª de nuestra Ley General Tributaria se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico con la aprobación 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.

Mediante esta norma se incorporaron a nuestro ordenamiento una “batería de medidas novedosas”⁷²⁸ tales como la limitación de pagos en efectivo (establecida en el propio artículo 7 de

3.ª Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

4.ª Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que aquéllas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

2) Dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades no residentes respecto de las cuales el sujeto pasivo tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en el párrafo a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan a su vez, los requisitos establecidos en los demás párrafos de este apartado. Asimismo, rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades no residentes, cuando se cumplan los requisitos del apartado siguiente.

Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

⁷²⁸ Terminología empleada en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

la Ley 7/2012), la posibilidad de adopción de medidas cautelares durante la tramitación de procedimientos de aplicación de los tributos o tras la presentación de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública (regulada en los apartados 5 y 8 del artículo 81 de la Ley General Tributaria) y la obligación de información objeto de estudio, siendo la finalidad principal de las mismas la prevención y lucha contra el fraude fiscal⁷²⁹.

Nos encontramos ante una obligación tributaria formal de información de carácter anual⁷³⁰ que, en función de lo establecido en el artículo 2 de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero⁷³¹, recae sobre las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria⁷³² que sean o hayan sido titulares en cualquier momento del año al que se refiera la declaración, o sean titulares reales conforme a lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, de determinados bienes y derechos que se clasifican de manera general en tres categorías que serán objeto de desarrollo durante las siguientes páginas.

Esta obligación de información fue desarrollada a través del Real Decreto 1558/2012⁷³³, que introdujo los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el

⁷²⁹ FUSTER GÓMEZ, M; LEDERMAN, A.S. “Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España con la evasión fiscal y la reducción del déficit público”, en *Quincena Fiscal* nº 4, 2014, págs. 20-22.

⁷³⁰ El carácter anual de la citada obligación de información se establece en su desarrollo reglamentario, si bien, en el artículo 7 de la Orden HAP/72/2013 fue donde se estableció el plazo de presentación del 1 de enero al 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiriese la información a suministrar. A este respecto hay que tener en cuenta que dicho carácter anual no resulta de aplicación en todos los supuestos, ya que en el RD 1065/2007 se regula una excepción que consiste en que la obligación de presentar la declaración en los años sucesivos únicamente persiste en aquellos casos en que se produzca un incremento superior a 20.000 € respecto de cada una de las categorías de los bienes y derechos que determinaron la presentación de la última declaración.

⁷³¹ Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

⁷³² Artículo 35.4 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

⁷³³ Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre. Entre las novedades que introdujo el desarrollo de la citada Disposición Adicional destaca la determinación de quienes son los “obligados tributarios” a que se refiere el apartado 1 de la citada Disposición, la

que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Finalmente, mediante la Orden HAP/72/2013, se aprobó el Modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria y se determinaron el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación⁷³⁴. Esta Orden fue impugnada mediante un recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, recurso que se fundamentó en que la citada Orden suponía una vulneración del principio de libre circulación de capitales regulado en el artículo 63 del TFUE al establecer una obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero que afectaba a cuentas, valores o seguros existentes en Estados miembros de la Unión Europea cuyo incumplimiento conllevaba la aplicación de un régimen sancionador que podía considerarse desproporcionado. Sin embargo, este recurso fue desestimado por la Audiencia Nacional⁷³⁵ al considerar que los motivos alegados por el demandante se referían exclusivamente a la obligación de información impuesta por la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria y que la Orden impugnada no contenía variación alguna respecto de lo ya previsto en normas de rango superior, por lo que concluye la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que la Orden no había establecido restricción alguna al derecho a la libre circulación de capitales.

3.2. Fundamento y finalidad

La necesidad de prevenir y luchar contra el fraude fiscal y la situación de crisis económica que estaba atravesando España constituyeron el eje central de la fundamentación de la Ley 7/2012,

concreción de qué constituye un dato y qué un conjunto de datos a los efectos de determinar la sanción correspondiente, la inexistencia de la obligación de informar cuando el valor de los bienes y derechos incluidos en las tres categorías establecidas en el apartado 1 de la misma no superen los 50.000 euros o la ausencia de obligación de presentar la declaración en los años sucesivos (se trata de una obligación anual) cuando el valor conjunto de los bienes previstos en una de las categorías mencionadas no experimente un incremento superior a 20.000 euros.

⁷³⁴ Hay que tener presente que la Orden fue publicada el día 31 de enero de 2013, es decir, una vez iniciado ya el plazo de declaración del Modelo 720 respecto de la información del año 2012. Es por este motivo por el que en la Disposición Transitoria Única de la citada Orden se amplió el plazo para la presentación del Modelo 720 correspondiente al año 2012, desde el 1 de febrero hasta el 30 de abril de 2013.

⁷³⁵ Véase al respecto la Sentencia de la Audiencia Nacional nº. de recurso 128/2013, de 24 de febrero de 2014.

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. Así se manifestó en la Exposición de Motivos de la citada Ley que comienza incidiendo en que “la realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca”. Por este motivo se introdujeron en nuestro ordenamiento jurídico diversas medidas diseñadas con el objetivo de “impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos”⁷³⁶.

No obstante, aunque la dureza del régimen sancionador establecido en la Disposición Adicional 18ª se pretende justificar en las dificultades de control que se le plantean a la Administración como consecuencia de que tales bienes y derechos se encuentren en el extranjero⁷³⁷, consideramos que en la actualidad esta última afirmación no puede mantenerse con rotundidad, ya que, como hemos apuntado en el capítulo primero, en el contexto actual estamos siendo testigos de una mejora considerable en los medios de obtención de información por parte de las Administraciones tributarias, lo que cristaliza en que hoy en día hay más de 3000 CDIs adoptados⁷³⁸ y se avanza hacia un intercambio automático de información efectivo, instrumentos que sin duda facilitan la obtención de este tipo de datos a las Administraciones y que hacen plantearse la adecuación de una medida de estas características al principio de proporcionalidad en cuanto a la obtención de información se refiere⁷³⁹.

A este respecto, tanto a nivel europeo como internacional, nos encontramos con que existen sendas iniciativas de la Comisión Europea y de la OCDE mediante las que se busca alcanzar una vía común para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, tal y como hemos podido comprobar en el desarrollo del apartado IV del capítulo primero. Sin embargo, hay países que han decidido tomar

⁷³⁶ Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

⁷³⁷ BERTRÁN GARCÍA, M; GARCÍA CARACUEL, M. “El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y calores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 4, 2013, págs.5-6.

⁷³⁸ En el caso de España, en la actualidad hay 94 CDIs en vigor y 17 TIEA en diferentes fases de tramitación. Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

⁷³⁹ GARCÍA NOVOA, C. Comentario a la Ley 7/2012 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. Infracciones y sanciones, en *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*. Dir. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Navarra: Aranzadi, 2013, pág. 195.

la iniciativa en solitario⁷⁴⁰, como EEUU mediante el sistema *FATCA*, Suiza mediante los Acuerdos RUBIK con Reino Unido y Austria o España mediante la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria, en un intento de aprovechar que, sobre todo en un contexto de crisis económica, la adopción de estos mecanismos supone al mismo tiempo la obtención de información y la obtención ingresos para las Haciendas Públicas nacionales⁷⁴¹.

A nivel nacional, no debemos perder de vista que la Disposición Adicional 18ª se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico en un momento muy concreto, ya que teniendo en cuenta la fecha de aprobación de la Ley 7/2012, de 27 de octubre, es sencillo concluir que nos encontrábamos dentro del plazo otorgado por la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 para la presentación de la conocida como “Declaración Tributaria Especial”⁷⁴². No cabe duda que ambas medidas estuvieron directamente relacionadas, ya que la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y su régimen sancionador se plantearon como un estímulo para que los contribuyentes acudiesen al régimen excepcional establecido en la Disposición Adicional 1ª ante la previsión de endurecimiento del régimen vigente⁷⁴³.

⁷⁴⁰ MARTÍNEZ GINER, L.A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, ob.cit., pág. 38.

⁷⁴¹ Así lo ha anunciado el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en sus Notas de Prensa de fecha 25 de mayo y de 20 de septiembre de 2016 en las que informa de que mediante la presentación del Modelo 720 se ha producido la declaración, por primera vez de más de 13.700 millones de euros en bienes y derechos situados en el extranjero lo que ha supuesto la elevación de un 78% de la base imponible sobre el Impuesto sobre el Patrimonio entre 2007 y 2015 (tomando en consideración el ejercicio de devengo). Ambas Notas de Prensa están disponibles en: <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2016/AEAT/25-05-16%20NP%20720%20a%C3%B1o%202016.pdf>

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_Prensa/2016/20_09_2016_NP_720_Impuesto_Patrimonio.pdf. (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁷⁴² Como hemos analizado anteriormente, mediante la Declaración Tributaria Especial se permitió a los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR que fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondiesen con las rentas declaradas en dichos impuestos, regularizar su situación tributaria mediante la presentación de la referida declaración y el ingreso de la cuantía resultante de aplicar un porcentaje del 10% al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos incluidos en dicha declaración. En la Orden HAP/1182/2012, de 30 de mayo, se regularon los efectos de la Declaración Tributaria Especial y se establecía que quienes presentasen la declaración regularizarían su situación tributaria respecto del IRPF, IS y el IRNR. Más dudas planteó la extensión de los efectos de la regularización a la responsabilidad penal, dudas que fueron despejadas una vez finalizado el plazo de presentación de la Declaración Tributaria Especial (31 de marzo a 30 de noviembre de 2012), con la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, al establecer en su Disposición Adicional Única que las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la Declaración Tributaria Especial se entenderían declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada periodo impositivo en el que deban imputarse.

⁷⁴³ En PELÁEZ MARTOS, JOSÉ MARÍA; SANTOLAYA BLAY, MANUEL. *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*. Valencia: Wolters Kluwer, 2013, págs.128-129

La citada obligación de información se introduce en nuestro ordenamiento bajo el pretexto de que la Declaración Tributaria Especial era la última oportunidad que se iba a ofrecer a los contribuyentes para que regularizasen su situación tributaria y, si no se aprovechaba la misma, aquéllos que poseyeran bienes y derechos situados en el extranjero que no hubieran declarado, se verían obligados a presentar una declaración informativa al respecto⁷⁴⁴. El incumplimiento de dicha obligación llevaba aparejada un régimen sancionador que se postula como un estímulo negativo al cumplimiento de la misma.

Como hemos indicado, en este supuesto, a diferencia de los programas de cumplimiento voluntario adoptados en nuestro país, nos encontramos ante una medida de carácter disuasorio, ya que si bien dispone del elemento de revelación de información con relevancia tributaria, en lugar de establecer la no exigencia de intereses, recargos o sanciones, se pretende estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias bajo la amenaza de aplicar un régimen sancionador más riguroso que, en ciertas circunstancias, entendemos que puede ser considerado desproporcionado.

De esta manera, no nos encontramos ante una medida cuya finalidad es permitir a los contribuyentes previamente incumplidores que regularicen su situación tributaria y cuyo fundamento se encuentra en la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias. Los programas de cumplimiento voluntario son medidas mediante las que el legislador pretende estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, mientras que la Disposición Adicional 18ª establece una obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, cuyo incumplimiento lleva aparejada la aplicación de un durísimo régimen sancionador. Se pretende estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias de forma indirecta mediante el establecimiento de una nueva obligación de información y la aplicación de un régimen sancionador desproporcionado, lo que guarda poca relación con la aplicación de un enfoque responsivo en el que la respuesta del legislador se adecua al comportamiento del obligado tributario.

Tal y como hemos mencionado, entendemos que la justificación de la medida en la necesaria lucha contra el fraude fiscal no es suficiente para disipar las dudas relativas a la posible

⁷⁴⁴ ESCANDÓN RUBIO, I; LITA FERRIOLS, E. “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, ob.cit., pág. 130.

vulneración del principio de proporcionalidad por las consecuencias derivadas del incumplimiento o del cumplimiento defectuoso de la citada obligación de información. De hecho, así ha sido puesto de manifiesto por la Comisión Europea en el Dictamen motivado enviado en febrero de 2017 en el que insta a las autoridades españolas a que adopten las medidas necesarias para adecuar la obligación de información sobre bienes y derechos al Derecho de la Unión Europea por considerar que la aplicación del régimen sancionador derivado del incumplimiento de la citada obligación de información supone una vulneración del principio europeo de libre circulación de personas, de libre circulación de trabajadores, de libertad de establecimiento, de libre prestación de servicios y de libre circulación de capitales por ser considerado desproporcionado⁷⁴⁵ en atención a los fines que persigue. El estado actual del procedimiento, así como los motivos de la Comisión Europea serán objeto de un mayor desarrollo durante el análisis de esta disposición.

3.3. Ámbito subjetivo

En la Ley 7/2012 se establecía genéricamente que la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero recaía sobre los “obligados tributarios”, siendo mediante su desarrollo reglamentario, con la aprobación del Real Decreto 1558/2012 cuando se definió con mayor precisión el contenido de la nueva obligación de información⁷⁴⁶.

Del análisis de los artículos mencionados se observa que son sujetos obligados a suministrar dicha información a la Administración tributaria, las personas físicas y jurídicas residentes en España, los establecimientos permanentes situados en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades determinadas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que sean titulares (tomador o beneficiario en el caso de los seguros de vida o invalidez y las rentas temporales o vitalicias, respectivamente) de determinados bienes y derechos o sean considerados

⁷⁴⁵ LÓPEZ LÓPEZ, H. “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 368, 2013, pág. 14.

⁷⁴⁶ CALVO VÉRGEZ, J. “La aplicación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas”, en *Quincena Fiscal*, nº 17, 2014, págs.159-160.

titulares reales a los efectos de lo establecido en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo⁷⁴⁷.

En este punto hay que tener en cuenta dos aspectos importantes. Por un lado, la particularidad establecida en el artículo 42 bis del Real Decreto 1065/2007 de que, respecto de las cuentas situadas en el extranjero, se encuentran también obligados a presentar el Modelo 720 aquellos sujetos que figuren como representantes, autorizados, beneficiarios o quienes tengan poderes de disposición⁷⁴⁸. Y por otro lado, que también están obligados a suministrar dicha información quienes a pesar de no ostentar tal condición a 31 de diciembre del año al que se refiera la declaración, hayan sido titulares, tomadores o beneficiarios y en el caso de las cuentas corrientes representantes, autorizados o beneficiarios de tales cuentas o hayan tenido poderes de disposición en cualquier momento de dicho año⁷⁴⁹.

⁷⁴⁷ En el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo se establece que: “a los efectos de la presente Ley, se entenderá por titular real:

- a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.
- b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.
- c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicas que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos”.

⁷⁴⁸ En tales supuestos nos encontramos con situaciones en las que respecto de una misma cuenta existe más de una persona, física o jurídica, obligada a suministrar información a la Administración tributaria, lo que plantea varios interrogantes. Por un lado, en cuanto al propio concepto de “poder de disposición”, ya que se trata de un concepto jurídico indeterminado, y por otro lado, se produce la circunstancia de que con la actual redacción, el hecho de que el titular haya cumplido con la obligación de información no exime al autorizado, representante, beneficiario o a quien tenga poder de disposición de cumplir con su correspondiente obligación de información y por tanto, su incumplimiento conlleva la aplicación del régimen sancionador establecido al respecto. En este último caso, se viene considerando que en el caso de que el titular cumpliera con la obligación establecida en la Disposición Adicional 18^a, si el autorizado, beneficiario, etc. incumpliera con su obligación, no debería sancionarse dicho incumplimiento.

A este respecto, mantienen esta opinión SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, en *Quincena Fiscal*, nº 11, 2012, págs. 113-114; y PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, nº 4, 2013, págs. 39-41.

⁷⁴⁹ CALVO VÉRGEZ, J. “La aplicación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas”, ob.cit. págs.164-166.

Junto a lo anterior, conviene mencionar que en los artículos introducidos mediante el Real Decreto 1558/2012 se incluyen una serie de excepciones al citado deber de informar y que pueden resumirse en que el mismo no resulta de aplicación respecto de:

- Los bienes incluidos en cualquiera de las categorías mencionadas que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Los bienes incluidos en cualquiera de las categorías que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registrados en su contabilidad de forma individualizada e identificadas de forma completa.
- Las cuentas y bienes inmuebles de los que sean titulares personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio.
- Las cuentas bancarias de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España que deban ser objeto de declaración por dichas entidades en virtud de lo establecido en el artículo 37 del Real Decreto 1065/2007.
- Los bienes incluidos en cualquiera de las categorías mencionadas cuando su valor no supere, conjuntamente, los 50.000 €. Este requisito se exigirá para cada una de las categorías establecidas y teniendo en cuenta los importes totales de cada bien o derecho sin prorratear⁷⁵⁰.

⁷⁵⁰ Este requisito, en el caso de las cuentas bancarias se exigirá respecto de los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y respecto del saldo medio correspondiente al último trimestre del año (Artículo 52 bis.4 e) del Real Decreto 1065/2007).

En el caso de los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica, de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios o de los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico se tendrá en cuenta su valor liquidativo a 31 de diciembre del año al que se refiera la declaración. Para los seguros de vida o invalidez se tendrá en cuenta el valor de rescate mientras que, para las rentas temporales o vitalicias, el valor de capitalización (Artículo 42 ter.4 c) del Real Decreto 1065/2007).

Respecto de los inmuebles (artículo 54 bis.6 d) del Real Decreto 1065/2007), conviene añadir que posiblemente el límite de 50.000 euros puede no resultar suficiente ya que es muy probable que el valor de adquisición de un bien inmueble supere esa cifra y, por lo tanto, con carácter general, los titulares de bienes inmuebles situados en el extranjero se encontrarán obligados a suministrar la referida información a la Administración tributaria.

Además de lo anterior, hay que tener en cuenta que según lo establecido en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RD 1065/2007, dicho límite cuantitativo no resulta de aplicación en aquellos casos en los que la obligación de

Como puede observarse, el criterio delimitador del ámbito subjetivo de aplicación de la citada obligación es la residencia y la existencia de establecimiento permanente⁷⁵¹, de modo que, en principio, para determinar quiénes son los sujetos obligados debemos acudir a la normativa interna española por tratarse de una obligación de información introducida en el ámbito nacional⁷⁵².

Expuesto lo anterior y a pesar de que el ámbito de aplicación de los CDIs es el relativo a la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio y, por tanto, no resulta aplicable a obligaciones tributarias formales de información, consideramos interesante apuntar que pueden darse situaciones en las que se determine que un sujeto es residente o que existe establecimiento permanente a efectos de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero según la normativa interna y no a efectos de la imposición sobre renta y patrimonio según el Convenio.

En cuanto a la determinación de la residencia, imaginemos una persona física que es considerada residente en función de la legislación interna española e italiana y que posee un inmueble en Alemania con un valor de 200.000 €, por lo que en principio estaría obligada a presentar el Modelo 720. Sin embargo, si atendemos a lo establecido en el artículo 4.2 del CDI

información corresponda a quienes a pesar de no ostentar tal condición a 31 de diciembre del año al que se refiera la obligación de información, hayan sido titulares, tomadores o beneficiarios y en el caso de las cuentas corrientes representantes, autorizados o beneficiarios de tales cuentas o hayan tenido poderes de disposición en cualquier momento de dicho año, ya que estos sujetos están obligados, en todo caso, a suministrar la información respecto de dicho año.

⁷⁵¹ Un análisis más detallado sobre el ámbito subjetivo de aplicación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero puede consultarse en SOTO BERNABEU, L. “La residencia y el establecimiento permanente como punto de conexión en la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 3, 2018.

⁷⁵² En la Exposición de Motivos de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, se justifica la elección de la residencia como punto de conexión al establecer que “en lo referente a los obligados tributarios que han de cumplir con la citada obligación de información, es necesario señalar que ésta reviste carácter general, no ligada a un impuesto específico, lo que ha motivado que la normativa haya usado como criterio delimitador un concepto amplio como es el de residencia”. Para ello, deben consultarse:

- Artículo 9 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.
- Actual artículo 8.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Artículo 13.1 a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

entre España e Italia⁷⁵³, cuando una persona sea considerada residente en ambos Estados contratantes su situación se resuelve atendiendo al Estado en que posea, en orden preferente: vivienda permanente a su disposición, centro de intereses vitales o Estado del que sea nacional, resultando que si ninguno de los anteriores criterios resolviera su situación serían ambos Estados contratantes de común acuerdo quienes deberán resolver su situación. Cuando se aplique esta última cláusula será cuando puedan darse situaciones en las que una persona física sea considerada residente a efectos de la normativa interna pero no a efectos de Convenio.

En cuanto a la consideración de establecimiento permanente, pensemos en una empresa alemana que tiene un almacén en España, empresa que es titular de una cuenta bancaria con un saldo de 60.000 € en Suiza. Si atendemos a la legislación española en función de lo establecido en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se entenderá que el almacén constituye un establecimiento permanente. Sin embargo, si acudimos al artículo 5.4 apartado a) del CDI entre España y Alemania⁷⁵⁴, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa no se entiende incluida en el concepto de establecimiento permanente.

En nuestra opinión, en ambas situaciones, a pesar de no resultar de aplicación el CDI a efectos de determinar la residencia o la existencia de establecimiento permanente para concretar el ámbito subjetivo de aplicación de la obligación de información establecida en la Disposición Adicional 18ª, se deberían tener en cuenta los criterios establecidos en los CDI, debiendo éstos prevalecer en caso de que no se considere residente o establecimiento permanente a efectos del Convenio y sí sea considerado como tal a efectos de la normativa interna. Para ello, consideramos necesario adecuar ambos criterios, ya que no parece lógico que una misma entidad sea considerada establecimiento permanente a efectos del cumplimiento de una obligación tributaria formal de información establecida en la normativa interna española y no lo sea a efectos de la tributación en renta y patrimonio. De hecho, resulta realmente complicado en la práctica que la Administración tributaria española pueda exigir el cumplimiento de la mencionada obligación de información a

⁷⁵³Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977. (“Boletín Oficial del Estado” de 22 de diciembre de 1980).

⁷⁵⁴ Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011. (“Boletín Oficial del Estado” de 30 de julio de 2012).

una entidad con la que no mantiene relación tributaria a efectos impositivos, ya que la citada entidad no estará identificada para la Administración tributaria española.

Por último, respecto de la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la citada obligación de información, conviene hacer una breve referencia al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Según lo establecido en este artículo, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español pueden optar, siempre que cumplan ciertas condiciones, por tributar mediante un régimen especial que implica la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para aquellas rentas obtenidas sin mediación de un establecimiento permanente, manteniendo los mismos la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sentado lo anterior, de la lectura de la Disposición Adicional 18ª podría concluirse que los trabajadores desplazados eran sujetos obligados a la presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero debido a que el elemento determinante del ámbito subjetivo de aplicación de la citada obligación de información era la residencia en territorio español. No obstante, ante la posibilidad que otorga el apartado 3º de la Disposición Adicional 18ª de que las leyes de diversos tributos puedan establecer consecuencias específicas en caso de incumplimiento de la obligación de información, solamente la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley del Impuesto sobre Sociedades “han regulado consecuencias específicas para los contribuyentes obligados a tributar por dichos impuestos por la integridad de su renta”. De esta forma, debe entenderse que se excluye a los trabajadores desplazados en territorio español del ámbito de aplicación de este régimen sancionador específico aparejado a la citada obligación de información.

Siguiendo esta línea se ha pronunciado la DGT, en la Consulta Vinculante 92/14 de fecha 16 de enero de 2014, en la que determina que “son sujetos obligados a presentar la citada declaración informativa, entre otros, las personas físicas residentes en territorio español, entendiéndose comprendidos a estos efectos la totalidad de los contribuyentes que han de tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la integridad de su renta”. De este modo

y debido a que en función de lo establecido en el artículo 93.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, apartados b) y c), la aplicación del régimen de trabajadores desplazados implica la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por la persona acogida al citado régimen especial así como por las restantes rentas obtenidas en territorio español y, por tanto, “al no concurrir en la misma la citada obligación de tributar en el IRPF por la integridad de su renta, no resultará obligada a cumplimentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero”.

3.4. Ámbito objetivo

Como hemos comentado ya, la Disposición Adicional 18^a introdujo en nuestro ordenamiento jurídico una nueva obligación tributaria formal, en virtud de la cual, los obligados tributarios incluidos en su ámbito de aplicación deben suministrar a la Administración tributaria información sobre tres categorías de bienes y derechos⁷⁵⁵: cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio; títulos, activos, valores o derechos representativos de capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como, los seguros de vida o invalidez y las rentas vitalicias o temporales como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero; y por último, bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

En cuanto al contenido de la declaración objeto de análisis, si bien en la Disposición Adicional 18^a se establecen las sanciones que corresponden por el incumplimiento de la obligación de información y por su cumplimiento defectuoso, es en el desarrollo reglamentario donde se especifican cuáles son los datos de cada bien y derecho que deben incluirse en el Modelo y se

⁷⁵⁵“Todos aquellos bienes y rentas que se incluyan en el Modelo 720 se apuntarán en euros. Es decir, aquellos contribuyentes que tengan, por ejemplo, cuentas en dólares o francos suizos deberán realizar la conversión. ¿Con qué tipo de cambio? Con el del 31 de diciembre de 2012 y que el banco de España publicó en el Boletín Oficial del Estado”, en CALVO VÉRGEZ, J. “La aplicación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas”, ob.cit., pág. 168.

clasifican en datos o en conjunto de datos, clasificación que tiene importancia a la hora de determinar las sanciones aplicables en caso de incumplimiento, aspecto que se desarrollará en el siguiente epígrafe.

Para estudiar el contenido de la declaración, hemos considerado interesante elaborar una tabla con los distintos elementos a incluir en la declaración informativa establecida en la Disposición Adicional 18ª y si son considerados dato o conjunto de datos.

RD 1065/2007	Bien o derecho	Información a suministrar	¿Dato o conjunto de datos?
Artículo 42 bis	Cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero	Razón social o denominación completa entidad + domicilio	Conjunto de datos para cada entidad
		Identificación completa de las cuentas	Conjunto de datos para cada cuenta
		Fecha de apertura o cancelación así como las fechas de concesión y revocación de la autorización	Cada una de las fechas constituye un dato
		Saldo de la cuenta a 31/12 y el saldo medio del último trimestre del año	Cada uno de los saldos constituye un dato para cada cuenta
Artículo 42 ter	Valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica, valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios y valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico situados en el extranjero	Razón social o denominación completa entidad + domicilio	Conjunto de datos para cada entidad
		Saldo a 31/12 de cada año, de los valores y derechos representativos de participación en el capital o fondos propios	Constituye un dato para cada uno de los valores
		Saldo a 31/12 de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios	
	Saldo a 31/12 de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente		
	Acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero	Razón social o denominación completa entidad + domicilio	Conjunto de datos para cada entidad
Número y clase de acciones y participaciones, así como su valor liquidativo a 31/12		Constituye un dato para cada clase de acción y participación	

	Seguros de vida o invalidez y rentas temporales o vitalicias cuando la entidad se encuentre en el extranjero	Razón social o denominación completa de la entidad + domicilio	Conjunto de datos para cada entidad
		Valor de rescate o valor de capitalización (respectivamente)	Constituye un dato para cada seguro de vida o cada renta temporal o vitalicia
Artículo 54 bis	Bienes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero	Identificación inmueble	Conjunto de datos para cada inmueble
		Situación inmueble	Conjunto de datos para cada inmueble
		Fecha de adquisición y valor de adquisición	Cada fecha y valor constituye un dato para cada bien inmueble
	Contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial	Fecha de adquisición y su valor a 31/12	
	Trasmisión del inmueble o derecho	En estos supuestos, además de los datos generales, se informará del valor de transmisión y la fecha de la misma	
	Derechos reales de uso y disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero	Fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31/12	

Finalmente, y antes exponer el régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso, conviene hacer referencia a que la obligación de información establecida en la citada disposición es una obligación de información de carácter anual. Este carácter anual⁷⁵⁶ se establece en el desarrollo reglamentario de la citada Disposición, si bien en el artículo 7 de la Orden HAP/72/2013 fue donde se estableció el plazo de presentación del 1 de enero al 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiriese la información a suministrar. Sin embargo, hay que tener en cuenta que dicho carácter anual no resulta de aplicación en todos los supuestos, ya que en el Real Decreto 1065/2007 se regula una excepción que consiste en que la obligación de presentar la declaración en los años sucesivos únicamente persiste en aquellos casos en que se produzca un incremento superior a 20.000 euros respecto de cada una de las categorías de los bienes y derechos que determinaron la presentación de la última declaración.

⁷⁵⁶ LITAGO LLEDÓ, R. “La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la Ley General Tributaria de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *CISS: Tribuna Fiscal*, nº 268, 2013, págs. 15-16.

3.5. Régimen sancionador y otras consecuencias derivadas del incumplimiento

El régimen de infracciones y sanciones establecido respecto de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se encuentra regulado, en parte, en el apartado 2º de la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria. Según dicho apartado constituye una infracción tributaria muy grave no presentar en plazo la citada declaración informativa, presentarla de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, así como presentarla por medios distintos a los electrónicos, informativos y telemáticos en aquellos casos en los que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

En el mencionado apartado se establece que en los dos primeros supuestos estas infracciones serán calificadas como infracción muy grave y se sancionarán con una multa pecuniaria fija de 5.000 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho individualmente considerado que debiera haberse declarado o que hubiera sido declarado de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 €. Sin embargo, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración o su presentación en plazo se hubiera realizado por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho individualmente considerado, con un mínimo de 1.500 €⁷⁵⁷.

Junto con lo establecido en dicho apartado 2º, haciendo uso de la previsión establecida en el apartado 3º de la propia Disposición Adicional 18ª, mediante la misma Ley 7/2012 se llevó a cabo una modificación en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de determinar la incidencia del incumplimiento de la obligación de información establecida en la citada disposición adicional, en el ámbito de las ganancias patrimoniales no justificadas y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente.

⁷⁵⁷ Según lo establecido en el último párrafo del apartado 2. c) de la Disposición Adicional 18ª, “las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional, serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley”.

De este modo, se introdujo un nuevo apartado 2 en el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que se establece que “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 plazo la obligación de información regulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria. Por su parte, se introdujo un nuevo apartado 6 en el artículo 134 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) en el que se establece igualmente que “en todo caso” se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización⁷⁵⁸, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en plazo la obligación de información regulada en la mencionada disposición.

De este modo, parece que el legislador introduce en nuestro ordenamiento jurídico una presunción *iuris et de iure*⁷⁵⁹ al iniciar ambos apartados con la expresión “en todo caso”. Sin embargo, esto no es del todo cierto, ya que se establecen dos supuestos en los que se admite prueba en contrario⁷⁶⁰. El primer supuesto lo encontramos cuando dichos artículos establecen que la presunción de obtención de rentas puede enervarse por el contribuyente cuando acredite que tales bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas. El segundo supuesto que permite enervar la presunción, lo constituye la posibilidad de que se pruebe que los bienes y derechos en cuestión han sido adquiridos con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tenía la condición de contribuyente.

⁷⁵⁸ En lo relativo a la imputación de las rentas no declaradas, hay que tener en cuenta el contenido de la Disposición Adicional 2ª de la Ley 7/2012, en la cual se establece que la imputación regulada en el artículo 39.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el artículo 134.6 Ley del Impuesto sobre Sociedades, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados.

⁷⁵⁹ A este respecto, consultar FALCÓN Y TELLA, R. “El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal* nº 10, 2012, pág. 11.

⁷⁶⁰ “La novedad proyectada es que esa presunción *iuris tantum* se convierta en una presunción a mitad camino entre aquella y la presunción *iuris et de iure* cuando el contribuyente incumpla la obligación de información a que nos hemos referido y que está proyectada en la disposición adicional decimotercera de la Ley General Tributaria. No se puede, por lo tanto, probar la titularidad de tales bienes desde una fecha anterior al periodo de prescripción, lo cual implica la imprescriptibilidad de tales ganancias patrimoniales no justificadas cuando se incumple la obligación de información referida”. Véase MARTÍNEZ GINER, L.A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *ob.cit.*, pág. 75.

Como puede observarse, en la práctica este régimen específico introducido para regular las consecuencias del incumplimiento de la mencionada obligación de información supone del algún modo una sanción encubierta⁷⁶¹, ya que se excluye la posibilidad de que el contribuyente acredite que los bienes y derechos fueron adquiridos en períodos impositivos prescritos. Esta posibilidad sí es admitida cuando los bienes y derechos se encuentren en territorio nacional, por lo que podemos concluir que se introduce en nuestro ordenamiento la imprescriptibilidad⁷⁶² de las ganancias patrimoniales no justificadas o rentas presuntas en estos supuestos. Esta situación es sorprendente y entendemos que supone una vulneración del principio de seguridad jurídica regulado en el artículo 9.3 de la Constitución española⁷⁶³.

A este respecto debemos tener presente que la Disposición Adicional 2ª de la Ley 7/2012 limita la aplicación de lo establecido en los artículos 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando determina que la imputación regulada en tales artículos se realizará al período impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados, de modo que se podrá imputar únicamente al período impositivo más antiguo de los no prescritos siempre que en dicho período hubiera entrado ya en vigor lo establecido en los mismos⁷⁶⁴.

⁷⁶¹ PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, ob.cit. pág. 53.

⁷⁶² CARRERAS MANERO, O. “A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero” *Crónica Tributaria*, nº 155, 2015, págs. 58-60.

⁷⁶³ “Resulta indiscutible que la prescripción, incluso en el ámbito civil, se fundamenta en razones de seguridad jurídica. (...) la prescripción es un instituto que se basa en exclusiva en la seguridad, y no en la equidad ni en la justicia. Es más; es un instituto a través del cual se da clara prevalencia a la seguridad frente a la justicia”, en GARCÍA NOVOA, C. La prescripción del tributo en la Ley General Tributaria de 2003: aspectos conceptuales y prácticos, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J (Dir.); COLLADO ZURRITA, MA; ZORNOZA PÉREZ, J. “*Tratado sobre la Ley General Tributaria (Tomo I)*”, Navarra: Aranzadi, 2010, págs. 1286- 1291

De igual manera se establece en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 147/1986, la prescripción “es una figura estrechamente conectada con la idea de seguridad jurídica, porque, para garantizarla, puede llegar a permitir la consolidación de situaciones que, en su origen, eran contrarias a la Ley cuando el titular de una pretensión no la ejercita en un plazo de tiempo que pueda considerarse razonable desde la perspectiva de la buena fe. Como la doctrina ya ha observado, en el seno de la institución de la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material que a veces ha de ceder para dar paso a aquélla y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico”.

⁷⁶⁴ PELÁEZ MARTOS, J. M.; SANTOLAYA BLAY, M. *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012.*, ob.cit., págs.138-139.

Pero no acaban aquí las consecuencias que se derivan del incumplimiento de la mencionada obligación de información, ya que la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 recoge que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el artículo 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades determinará la comisión de una infracción tributaria que tendrá la consideración de muy grave y que se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción⁷⁶⁵, a la que resultará de aplicación el régimen de reducción de sanciones establecido en el artículo 188 de la Ley General Tributaria. Concluye dicha Disposición Adicional estableciendo que la referida sanción del 150% será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley General Tributaria.

Una vez expuesto el régimen sancionador derivado de la obligación de información regulada en la Disposición Adicional 18ª observamos que, con carácter general, son tres las consecuencias que se derivan del incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la citada obligación de información⁷⁶⁶: la imposición de una multa pecuniaria fija, la presunción de obtención de rentas regulada en los artículos 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, como consecuencia de ello, la imposición una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción.

Sin embargo, en este punto conviene recuperar las consideraciones realizadas anteriormente respecto a la posibilidad de que se produzcan diferentes resultados a la hora de aplicar las normas determinantes de la condición de establecimiento permanente en la normativa interna y en los CDI⁷⁶⁷. Pensemos en una empresa alemana que tiene un almacén en España, empresa que es titular de una cuenta bancaria con un saldo de 60.000 € en Suiza. Si atendemos a la legislación española en función de lo establecido en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no

⁷⁶⁵ Según lo establecido en dicha Disposición Adicional, “la base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra”.

⁷⁶⁶ ORENA DOMÍNGUEZ, A. “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 3, 2014, págs. 15-19.

⁷⁶⁷ SOTO BERNABEU, L. “La residencia y el establecimiento permanente como punto de conexión en la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *ob.cit.*, págs. 178-180.

Residentes, se entenderá que el almacén constituye un establecimiento permanente. Sin embargo, si acudimos al artículo 5.4 apartado a) del CDI entre España y Alemania⁷⁶⁸, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa no se entiende incluida en el concepto de establecimiento permanente. En este supuesto, nos encontraremos que un mismo almacén será considerado establecimiento permanente según la normativa interna a efectos de la obligación de información establecida en la Disposición Adicional 18^a, pero no será considerado establecimiento permanente según la aplicación de los criterios del CDI, es decir, a efectos de tributación sobre la renta y sobre el patrimonio.

A este respecto, el apartado 3º de la Disposición Adicional 18^a establece que “las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información”, consecuencias específicas que se introdujeron en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero no en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por lo que en el caso del citado establecimiento permanente, el régimen sancionador derivado del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero se limita a la aplicación de la multa pecuniaria establecida a tal efecto en el apartado 2º de la citada Disposición Adicional. De esta forma, en aquellos supuestos en que se produzca la discordancia apuntada no resultará de aplicación el régimen establecido en los artículos 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ya que el citado establecimiento permanente podrá enervar la presunción de obtención de rentas no declaradas acreditando que tales rentas fueron obtenidas en periodos impositivos respecto de los que no tenía la consideración de contribuyente por dichos impuestos. Junto a ello, como consecuencia de la inaplicación de lo establecido en dichos artículos, tampoco será posible la imposición de la multa del 150% regulada en la Disposición Adicional 1^a de la Ley 7/2012.

Una vez analizado el contenido de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero podemos concluir que la misma no puede ser clasificada como un programa de cumplimiento voluntario. Por un lado, como sucede con las normas de revelación de estructuras de planificación fiscal, este tipo de previsiones encaja en la categoría de las

⁷⁶⁸ Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011. (“Boletín Oficial del Estado” de 30 de julio de 2012).

obligaciones formales de información. Es decir, estas medidas conllevan que las Administraciones tributarias dispongan de información más amplia y precisa sobre determinadas situaciones de las que puede derivarse o no un comportamiento incumplidor. Por otro lado, no concurre en ellas el elemento de la voluntariedad en la declaración, debido a que la misma no se realiza de forma espontánea por el contribuyente sino con base en una obligación establecida por Ley.

A este respecto, consideramos que su finalidad primordial es proporcionar información con relevancia tributaria a las Administraciones tributarias, pudiendo considerarse la previsión de la aplicación de un régimen sancionador desproporcionado en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso un estímulo indirecto al cumplimiento de dichas obligaciones tributarias. Sin embargo, no debemos perder de vista que esta información no debe necesariamente derivar en un inicio de un procedimiento de comprobación o inspección por parte de la Administración tributaria competente que culmine con una liquidación de una deuda tributaria previamente ocultada.

3.6. Procedimiento de infracción 4330/2014

3.6.1. Desarrollo y estado actual del procedimiento

En noviembre de 2015, la Comisión Europea comunicó a las autoridades españolas el inicio de la primera fase de un procedimiento de infracción mediante el envío de una Carta de emplazamiento. En esta Carta, con carácter general, la Comisión consideró que la obligación de información parecía estar fundada en criterios objetivos y en muchos aspectos era proporcionada. Sin embargo, respecto de las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de información establecida en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria, la Comisión hace referencia a dos de las consecuencias derivadas del incumplimiento de la citada obligación sobre las que manifiesta su intención de profundizar. Por un lado, se refiere a la proporcionalidad del régimen sancionador aplicable y, por otro lado, a si la calificación como ganancias patrimoniales obtenidas en el último período impositivo no prescrito de los bienes y derechos situados en el extranjero y no declarados, que conlleva además la imposición de una multa del 150% del impuesto adeudado, pueden infringir el Derecho de la Unión Europea en lo que se refiere

a activos situados en el territorio de la Unión Europea y del EEE y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información⁷⁶⁹.

De esta manera, se produjo el inicio de un procedimiento de infracción (artículo 258 del TFUE) cuyo primer trámite es el envío de la citada Carta y la concesión, con carácter general⁷⁷⁰, de un plazo de 2 meses para que las autoridades del correspondiente Estado miembro envíen una respuesta a la Comisión.

Tras una segunda solicitud de ampliación del plazo para presentar alegaciones que fue denegada por la Comisión Europea⁷⁷¹, el día 15 de febrero del año 2017, fue enviado a España un Dictamen motivado instándole a la modificación del régimen sancionador establecido respecto del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en otros Estados miembros de la Unión Europea o del EEE⁷⁷². Tras un análisis de la normativa nacional, la Comisión considera que la Disposición Adicional 18ª “impone a los contribuyentes obligaciones de información específicas que podrían influir negativamente en su decisión de invertir en el extranjero, o en las decisiones de otros ciudadanos de la UE que deseen trasladarse a España o mantener su residencia en este país, o incluso de entidades financieras extranjeras a la hora de ofrecer sus servicios a residentes españoles”⁷⁷³.

Universitat d'Alacant

⁷⁶⁹ Conviene mencionar que el citado principio de libre circulación de capitales resulta de aplicación para los Estados miembros de la UE (en virtud del artículo 26.2 TFUE, respecto del resto de Estados miembros y respecto de terceros Estados), pero también para los Estados miembros del EEE (en virtud del artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE, únicamente respecto de los Estados miembros del EEE), entre los que se encuentran hoy en día los Estados miembros de la UE, Noruega, Liechtenstein e Islandia, lo que resulta interesante tener presente a efectos de que finalmente la Comisión Europea considere que la citada obligación supone una restricción de la misma y que dicha restricción no está justificada.

⁷⁷⁰ El procedimiento de infracción se regula en el artículo 258 TFUE. En dicho artículo no se establecen plazos tasados debido a la amplia discrecionalidad de que goza la Comisión, discrecionalidad que ha ido delimitándose en base a jurisprudencia del TJUE. El procedimiento se divide en dos fases la fase pre-contenciosa o administrativa y la fase contenciosa o judicial, correspondiendo a la Comisión el inicio de ambas fases. Véase IBÁÑEZ GARCÍA, I. “La necesaria regulación del procedimiento de infracción del derecho de la Unión Europea”, en *Actualidad Administrativa*, nº 19, 2011, págs. 2370-2371.

⁷⁷¹ ALARCÓN GARCÍA, E. “Suspensión del plazo de resolución de procedimientos en curso. En especial, los relativos al deber informativo sobre bienes y derechos en el extranjero”, en *Revista de Información Fiscal, Asociación Española de Asesores Fiscales*, nº 10, 2015, págs. 4-5.

⁷⁷² El contenido de la nota de prensa publicada el día 15 de febrero de 2017 puede consultarse en el siguiente enlace: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-234_ES.htm (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁷⁷³ Fragmento extraído de la página 12 del Dictamen motivado. El texto completo del Dictamen motivado puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/dictamen-motivado-ce-720-1.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

La Comisión considera que la situación de los contribuyentes residentes que invierten en bienes y derechos situados en España es comparable a la de aquéllos que lo hacen en otro Estado miembro de la UE o del EEE y a la situación de contribuyentes que adquieren su residencia fiscal en España manteniendo sus inversiones en el extranjero. De esta forma, debido a que se produce una diferencia de trato en función de la ubicación de los bienes y derechos, la Comisión entiende que se produce una restricción a la libre circulación de personas, a la libre circulación de trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales que podría estar justificada por la necesidad de prevenir el fraude fiscal y por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

Sin embargo, la Comisión considera que el régimen sancionador aplicable al incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero no cumple con las exigencias del principio de proporcionalidad debido a que “no ha sido concebido de forma específica para afrontar únicamente los casos de elusión o evasión fiscales”. Este régimen sancionador “se aplica con independencia de que el contribuyente cumpla con su obligación de pagar los impuestos sobre la renta obtenida de los bienes y derechos que posee en el extranjero, y por el mero hecho de no presentar la información a su debido tiempo, como si de la posesión de bienes y derechos fuera del territorio español se dedujera en general la existencia de fraude o evasión fiscales”.

Por este motivo, invita a las autoridades españolas a que en el plazo de dos meses adopten las medidas que resulten necesarias para adecuar la normativa nacional a las exigencias del Derecho de la Unión Europea. Actualmente nos encontramos ante dos posibles desenlaces. El primero de ellos, menos probable debido al tiempo transcurrido, consiste en que las autoridades españolas lleven a cabo las modificaciones legislativas necesarias para adaptar nuestra legislación al derecho de la Unión Europea y la Comisión dé por finalizado el citado procedimiento de infracción. El segundo de los desenlaces se produciría en el caso de que no se produzca tal modificación o que la misma se considere insatisfactoria, de modo que la Comisión interponga un recurso por incumplimiento ante el TJUE⁷⁷⁴.

⁷⁷⁴ Anualmente, la Comisión Europea publica un informe en el que se recoge información sobre los procedimientos de infracción iniciados y los que están pendientes de resolución. El histórico de documentos puede consultarse en el siguiente enlace:

https://ec.europa.eu/info/publications/annual-reports-monitoring-application-eu-law_en (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

3.6.2. Los motivos por los que la Comisión Europea considera que el régimen sancionador de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero resulta desproporcionado

El procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea frente a España por la posible vulneración del Derecho de la Unión Europea como consecuencia de la obligación de información establecida en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria se basa en dos aspectos: en las sanciones como consecuencia de la falta de declaración o la declaración fuera de plazo sin requerimiento previo⁷⁷⁵, en el gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas⁷⁷⁶ y en el importe de la multa pecuniaria proporcional del 150%, es decir, en las consecuencias que se derivan del incumplimiento de la citada obligación de información.

En cuanto al primero de ellos, la Comisión considera que el importe de las sanciones es desproporcionado, al no resultar acorde con el importe fijado para infracciones de obligaciones de información similares establecidas en el ordenamiento español (artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria), siendo estas últimas notablemente inferiores.

Por un lado, el artículo 198 de la Ley General Tributaria regula la infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, lo que se califica como infracción leve y cuya sanción consistirá, en el caso de declaraciones exigidas en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en el artículo 93 de la Ley General Tributaria, en multa pecuniaria fija de 20 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 € y un máximo de 20.000 €. No obstante, si las autoliquidaciones o declaraciones

⁷⁷⁵A la hora de examinar el régimen sancionador, como señala BADÁS CEREZO, hay que tener en cuenta que “además del propio efecto sancionador que corresponde a la pérdida de la prescripción, se establece una sanción específica por disuadir el incumplimiento del deber de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, lo que supone como decimos tres sanciones distintas a un mismo infractor por una conducta, cuyo punto de partida o presupuesto de hecho base es el mismo, por lo que se podría argumentar vulneración del principio non bis in ídem”, en BADÁS CEREZO, J y MARCO SANJUÁN, J.A. *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, ob.cit., pág. 285.

⁷⁷⁶A efectos de evitar una duplicidad en la explicación, las referencias realizadas en este epígrafe al régimen de las ganancias patrimoniales no justificadas se entienden realizadas respecto de la presunción de obtención de rentas establecida en la actualidad en el artículo 121.6 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los comentados.

Por otro lado, en el artículo 199 de la Ley General Tributaria se regula la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información que son calificadas como infracción grave. En estos casos, se distingue entre si estamos ante requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en el artículo 93 de la Ley General Tributaria que tienen por objeto datos expresados en magnitudes monetarias o no.

Cuando no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 € por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a una misma persona o entidad. En este supuesto cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción será de 100 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad con un mínimo de 250 €.

Por el contrario, cuando sí que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional⁷⁷⁷ de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 €. En este caso, la sanción será del 1% del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 €.

La Comisión considera que, a pesar de que no se pueda ignorar el hecho de que el objetivo de la Disposición Adicional 18ª es la lucha contra el fraude fiscal, las sanciones aplicadas en el

⁷⁷⁷Artículo 199.5, segundo párrafo Ley General Tributaria. “Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros”

supuesto de incumplimiento de la obligación establecida en la misma son notablemente superiores a las establecidas para obligaciones similares. Por ello, concluye que resulta injustificado aplicar sanciones más onerosas en aquellos supuestos en los que los contribuyentes sean titulares de bienes y derechos situados en el extranjero debido a que la Administración tributaria nacional dispone de elementos que le permiten solicitar la cooperación de otros Estados miembros para la correcta liquidación del impuesto.

En cuanto al segundo aspecto cuestionado, esto es el gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas, la Comisión considera que supone un trato fiscal diferente de los bienes y derechos situados en el extranjero respecto de los que están situados en España, ya que en este último caso el descubrimiento de bienes o derechos que no se correspondan a las rentas declaradas se imputarán al período impositivo en que se descubran, mientras que en el caso de que los bienes y derechos descubiertos y no declarados se encuentren en el extranjero, se imputarán “en todo caso” al último período impositivo no prescrito.

En el ámbito nacional, para evitar que el descubrimiento de unos bienes y derechos que no se corresponden con renta declarada se impute al período en que los mismos se han descubierto, con carácter general y en función de lo establecido en el artículo 39.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el artículo 121.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el contribuyente puede probar que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción y en el caso de que pruebe suficientemente que los mismos corresponden a un período impositivo prescrito, no podrán ser gravados.

Sin embargo, esta posibilidad se elimina del régimen establecido en los artículos 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En dichos apartados solamente se permite al contribuyente que acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por dicho impuesto, lo que supone la introducción de la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas. Y no sólo eso, sino que la aplicación del citado régimen, que se

construye en forma de presunción *iuris tantum* de prueba limitada⁷⁷⁸, constituye una infracción tributaria calificada como muy grave y que conlleva la imposición de una multa del 150% del impuesto adeudado, tal y como se ha comentado en el epígrafe anterior⁷⁷⁹.

A este respecto, la Comisión insiste en que la Disposición Adicional 18ª infringe el Derecho de la Unión Europea en lo que se refiere a los activos situados en la Unión Europea y en elEEE y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información, ya que, aunque el establecimiento de un plazo de prescripción superior pudiera estar justificado por la necesaria lucha contra el fraude fiscal, es un requisito indispensable que la medida sea proporcionada para la consecución del fin perseguido⁷⁸⁰.

En cuanto al tercero de los aspectos mencionados, la Comisión entiende que la multa pecuniaria proporcional del 150% es desproporcionada y muy superior al importe de los recargos por declaración extemporánea recogido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, régimen que hemos analizado con detalle en el apartado II del capítulo segundo por constituir un programa de cumplimiento voluntario general.

El régimen sancionador asociado al incumplimiento o cumplimiento defectuosos de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se aplica independientemente de si el contribuyente ha incumplido con su obligación de declarar y pagar los impuestos sobre la renta correspondientes por los rendimientos obtenidos de los bienes y derechos que posee en el extranjero. De esta forma, se produce una presunción general de fraude o evasión fiscal como consecuencia de la titularidad de bienes y derechos situados fuera del territorio español. Por este motivo, la Comisión reitera su parecer respecto de la falta de adecuación

⁷⁷⁸ Sobre la posibilidad de calificar como sanciones impropias a las presunciones legales que no admiten prueba en contrario consúltase SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. “Sanciones “indirectas” o “impropias” en Derecho tributario”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91, 1996, págs. 514-520.

⁷⁷⁹ “(...) todavía más importante desde el punto de vista de la tipicidad, es el hecho mismo de que la sanción se tipifique sobre la base de una doble presunción que, sólo en parte es *iuris tantum*, lo que supone, en la práctica, configurar una sanción sobre la base de una ficción. Y sobre todo, supone, no sólo desplazar la carga de la prueba sino (cuando la sanción se apoya en una presunción *iure et de iure*) eliminar prácticamente la actividad probatoria”, en GARCÍA NOVOA, C. - Comentario a la Ley 7/2012 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. *Infracciones y sanciones*, ob.cit., pág. 209

⁷⁸⁰ SOTO BERNABEU, L. La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la luz del derecho de la Unión Europea, en *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la Profesora Doctora Manuela Fernández Junquera*. Navarra: Aranzadi, 2017, págs. 619-625.

a las exigencias del principio de proporcionalidad de la medida analizada debido a que, la Administración tributaria dispone de diversas fuentes de información para obtener información con relevancia tributaria de los contribuyentes incluidos dentro del ámbito de aplicación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

4. La revelación de estructuras de planificación fiscal como un elemento más de la mejora en los medios de obtención e intercambio de información y como estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias

Como ha podido observarse, las Administraciones tributarias disponen de diferentes alternativas para lograr la obtención de información y, al mismo tiempo, una mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Algunas de estas iniciativas tienen como objetivo último la obtención de información de forma voluntaria y de mejoras en la relación jurídico-tributaria como los programas de cumplimiento cooperativo. Otras, centran su propósito principal en el estímulo al cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias a corto plazo con el fin de que repercuta en una mejora en el cumplimiento en tiempo y forma a largo plazo como los programas de cumplimiento voluntario objeto de esta tesis doctoral.

Sin embargo, existen otras medidas destinadas principalmente a la obtención de información y no necesariamente dicha revelación de información conlleva la práctica de una liquidación por parte del propio contribuyente o por parte de la Administración tributaria. Entre estas medidas pueden encontrarse las consultas tributarias, las encuestas o cuestionarios, las obligaciones de información específicas y las normas de revelación de mecanismos de planificación fiscal de forma voluntaria u obligatoria.

Con frecuencia, la revelación de mecanismos de planificación fiscal se ha venido introduciendo en el seno de los programas de cumplimiento cooperativo implementados en diversas jurisdicciones fiscales, es decir, con carácter voluntario. Por ello, la revelación de estructuras de planificación fiscal se ha considerado un elemento clave para la transparencia, entendida como uno de los principios básicos de una relación de cumplimiento cooperativo.

No obstante, estas normas de revelación han sido implementadas con carácter obligatorio por diversas jurisdicciones tales como Estados Unidos⁷⁸¹, Canadá⁷⁸², Portugal⁷⁸³ o Reino Unido⁷⁸⁴, entre otros⁷⁸⁵. Este hecho, unido al régimen sancionador aparejado al incumplimiento de la citada obligación hace que, en determinados supuestos, la revelación de mecanismos de planificación fiscal se acerque más a una relación coercitiva en lugar de a una relación basada en la cooperación y el entendimiento mutuo⁷⁸⁶.

La introducción de una obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal supone que, desde su entrada en vigor y con carácter general, los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación deben proporcionar a las autoridades fiscales información concreta consistente en determinados datos relativos al promotor y al usuario de la estructura objeto de declaración, determinadas instrucciones sobre el funcionamiento de la misma y sobre cómo surge la supuesta ventaja fiscal. Por ello, vamos a analizar brevemente la evolución de estas normas de revelación en la medida que consideramos que ayudan a delimitar el concepto y contenido de los programas de cumplimiento voluntario.

⁷⁸¹ § 6111 and § 6112 del *Internal Revenue Code*.

⁷⁸² Article 237.3 (1) del *Income Tax Act*.

⁷⁸³ Decreto-Lei n.º 29/2008 do Ministério das Finanças e da Administração Pública que estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo.

⁷⁸⁴ Part 7 — *Disclosure of tax avoidance schemes, Finance Act 2004*. Puede consultarse al respecto la Guía sobre el régimen DOTAS disponible en el siguiente enlace:

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁷⁸⁵ A este respecto puede consultarse el Anexo E del documento OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe Final*, OECD Publishing, París, 2015, págs. 99-105. Un análisis de los diferentes regímenes de declaración obligatoria puede consultarse en RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. Madrid: Francis Lefebvre, 2018, págs. 39-87. También puede consultarse PALAO TABOADA, C. “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 392, 2015.

⁷⁸⁶ SANZ CLAVIJO, A. “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al Plan BEPS y a la experiencia de otros Estados”, en *Quincena Fiscal*, nº 20, 2015, Versión Online, págs. 2-5.

4.1. La Acción 12 del Plan de Acción BEPS: la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal

En septiembre del año 2013, la OCDE lanzó un informe titulado “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, conocido como el Plan BEPS. Se trata de un Plan de Acción en el que se recogen 15 medidas que se asientan sobre tres pilares fundamentales. Estos pilares son: dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas, reforzar el criterio de actividad sustancial contemplado en la normativa internacional en vigor y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica⁷⁸⁷.

Más tarde, en octubre 2015 se publicaron los informes finales de las 15 acciones, algunas de ellas con carácter de estándar mínimo y otras de meras recomendaciones. Respecto de la Acción 12, debemos precisar que no recoge un estándar mínimo sino una serie de recomendaciones orientadas a las Administraciones tributarias nacionales para que consideren si introducir o no un régimen de declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal.

En el seno de este Plan de Acción se presenta la Acción 12 bajo el título “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”⁷⁸⁸. Esta acción se fundamenta en la necesidad de abogar por la transparencia⁷⁸⁹, certidumbre y predictibilidad en la relación jurídico-tributaria, concluyendo que los procedimientos de comprobación e investigación existentes resultan insuficientes para lograr tal objetivo.

Por ello, ante el problema de la falta de información relevante, completa y temporánea sobre las estrategias de planificación fiscal de los contribuyentes considera la OCDE que se deben desarrollar nuevos mecanismos para obtener esa información⁷⁹⁰. Entre esos mecanismos se citan las normas de revelación de mecanismos de planificación fiscal, los programas de cumplimiento cooperativo, la implantación de obligaciones de información específicas (como el ya analizado

⁷⁸⁷ OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe Final*, ob.cit., pág. 3.

⁷⁸⁸ BAKER, P. “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, en *Intertax*, Volumen 43, Issue I, 2015, págs. 85-87.

⁷⁸⁹ REIBEL, R. “Tax transparency – How to make it work?”, en *European Taxation*, Mayo, 2015, págs. 210-2012.

⁷⁹⁰ OCDE. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, París, 2014, págs. 15-16.

Modelo 720) y la reducción de sanciones por declaración voluntaria⁷⁹¹, lo que entendemos que hace referencia a los programas de cumplimiento voluntario como vía para obtener información con relevancia tributaria y el ingreso de deudas tributarias previamente ocultadas.

Según esta organización, las normas de revelación de mecanismos de planificación fiscal están ideadas para aplicarse durante el lapso temporal existente entre la creación y promoción de dichos mecanismos y su identificación por las Administraciones tributarias y son dos las funciones que se pueden atribuir a este tipo de medidas⁷⁹². Por un lado, están ideadas con la finalidad de proporcionar información clara, precisa y temporánea sobre determinadas estructuras, lo que redundará en beneficios tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes⁷⁹³. Por otro lado, y al mismo tiempo que mejoran la transparencia en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios, poseen un marcado carácter disuasorio, ya que con su adopción se prevé que los contribuyentes se planteen el poner en marcha tales estructuras de planificación fiscal ante la obligatoriedad de su declaración. El resultado del efecto disuasorio de la utilización de este tipo de estructuras es el elemento que permite afirmar que la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal constituye un estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Una vez obtenida la información sobre los mecanismos de planificación fiscal, las Administraciones tributarias podrán utilizar dicha información para lograr una gestión más eficaz de los recursos de que disponen para llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e inspección⁷⁹⁴

⁷⁹¹ OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe Final*, ob.cit., págs. 13-15.

⁷⁹² OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe Final*, ob.cit., pág. 10.

⁷⁹³ "... Countries' experience shows that disclosure initiatives can bring a number of benefits for both governments and taxpayers. For governments, benefits include earlier and more comprehensive information allowing a quicker response at both compliance and policy levels and improved risk assessment focusing on higher risk taxpayers, thereby promoting better resource allocation and potentially reduced administrative costs. For taxpayers, benefits include the creation of a level playing field, increased certainty, a reduction of compliance costs for those that are transparent and do not engage in aggressive tax planning, and maintaining a good reputation and public image. There are also a number of mutual benefits for governments and taxpayers that disclosure initiatives contribute to achieve, such as fewer routine audits, increased transparency, and a positive impact on compliance culture in general". En OCDE. *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, OECD Publishing, París, 2011, pág. 18.

⁷⁹⁴ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. "La Acción 12 del Proyecto BEPS: la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva", *Nueva Fiscalidad*, Estudios en homenaje a Jacques Malherbe, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017, págs. 893-894.

mediante la introducción de un sistema de gestión del riesgo fiscal, dirigiendo mayores recursos a aquellas áreas que presenten un mayor riesgo⁷⁹⁵. Al mismo tiempo, la disponibilidad de información en una fase temprana del proceso de implantación de la estructura ayuda a que el legislador pueda realizar los cambios normativos necesarios para evitar la pérdida de recaudación generalmente inherente a este tipo de esquemas⁷⁹⁶.

Junto a lo anterior, siguiendo a MARTÍNEZ MUÑOZ, debemos hacer mención a un resultado subyacente a la primera de las funciones enunciadas previamente y es que la mejora en los medios de obtención de información por parte de las Administraciones tributarias puede derivar en el incremento en la recaudación como consecuencia del inicio de los correspondientes procedimientos de comprobación e investigación administrativos y penales. Debido a la necesidad de delimitar el alcance del tema objeto de estudio, siguiendo a la autora antes citada, únicamente apuntaremos que es sobre este extremo donde surgen las dudas acerca de la garantía del derecho a no declarar contra sí mismo y del respeto al principio de proporcionalidad⁷⁹⁷.

La OCDE considera que los principios que deben regir un régimen de declaración obligatoria son la claridad y la facilidad de aplicación, el equilibrio entre los costes de cumplimiento para los contribuyentes y las ventajas que derivan para la Administración tributaria, la eficacia en la consecución de sus objetivos, la precisión en su contenido, la flexibilidad y dinamismo para adaptarse a los cambios en los comportamientos de los obligados tributarios y la gestión de la información recopilada de forma eficaz⁷⁹⁸.

Junto a los principios rectores de estos mecanismos, se determinan cuáles son los elementos básicos de una medida de estas características. Para implementar una norma de declaración obligatoria de estructuras de planificación fiscal debe determinarse quién tiene que declarar (contribuyente-usuario y/o promotor-intermediario fiscal), qué información hay que declarar (determinación del contenido de la declaración, por ejemplo, mediante el establecimiento de rasgos

⁷⁹⁵ MAJDANSKA, A; LINDENBERG SCHOUERI, P.G. “Tax compliance in the spotlight – The challenges for tax administrations and taxpayers”, en *Bulletin for International Taxation*, November 2017, págs. 630-632.

⁷⁹⁶ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, ob.cit., págs. 11-13.

⁷⁹⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, Valencia: Tirant Tributario, 2019, págs. 86-88.

⁷⁹⁸ OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales. Resúmenes*, OECD Publishing, París, 2015, págs 42-43.

genéricos y rasgos específicos, teniendo en cuenta la necesidad de respetar un equilibrio entre los costes de cumplimiento para el contribuyente y los beneficios que reporta a la Administración tributaria), cuándo se debe declarar la información (pudiendo el plazo ser diferente dependiendo de si la obligación recae sobre el contribuyente o sobre el promotor), si se van a introducir obligaciones accesorias que recaigan sobre el promotor o sobre el contribuyente (por ejemplo, la obligación de elaborar una lista de usuarios o la obligación de incluir en la correspondiente declaración un número de identificación) y cuáles son las consecuencias que derivan de incumplimiento del régimen (es decir, la determinación del régimen sancionador aplicable).

Respecto del funcionamiento del régimen de declaración, debemos hacer referencia a un aspecto inherente a las normas de revelación de estructuras de planificación fiscal. Como indica la OCDE, al implementar una normativa sobre revelación obligatoria de mecanismos de planificación fiscal no debe perderse de vista que el hecho de que una estructura esté sujeta a declaración no implica *per se* que la misma suponga un comportamiento de elusión fiscal. Con carácter general, cuando una estructura es objeto de declaración lo es porque concurren en ella determinados rasgos generales o específicos que permiten plantearse dudas sobre la licitud o legitimidad de la ventaja fiscal que su funcionamiento conlleva. No obstante, tampoco supone la declaración una aceptación de la estructura por parte de las Administraciones tributarias, simplemente constituyen obligaciones de información a través de las cuáles las Administraciones consiguen determinada información útil para mejorar la eficacia y eficiencia de sus actuaciones⁷⁹⁹.

Finalmente, debemos hacer referencia a los últimos avances a nivel internacional en esta materia. En marzo de 2018, se publicó el Modelo sobre Normas de Revelación Obligatoria sobre mecanismos para evitar la aplicación del Estándar Común de Reporte y sobre estructuras opacas⁸⁰⁰. Este Modelo tiene su origen en la Declaración de Bari firmada por los Ministros de Hacienda del G-7 en mayo de 2017, en la que instaron a la OCDE a atajar los mecanismos diseñados para burlar el ECR, tomando en consideración las recomendaciones formuladas en la Acción 12 del Plan BEPS.

⁷⁹⁹ OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe Final*, ob.cit., pág. 60.

⁸⁰⁰ OECD. *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing, París, 2018. Su contenido puede consultarse en el siguiente enlace: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Este documento consta de tres partes. La primera, consiste en una introducción en la que se explica que el objetivo último del Modelo es reafirmar la integridad del Estándar Común de Reporte, disuadiendo del uso de determinados mecanismos orientados a evitar su aplicación. La segunda parte incluye el Modelo y se subdivide a su vez en otras dos, una de ellas correspondiente a la definición de conceptos como estructuras para evitar la aplicación del ECR, estructuras opacas, intermediarios, beneficiario efectivo, etc., y la otra correspondiente a las normas de revelación. La tercera y última parte está destinada a los comentarios al Modelo, cuyo objetivo es garantizar una aplicación uniforme del mismo por parte de las jurisdicciones firmantes. En línea con lo establecido por la OCDE en la Acción 12 del Plan BEPS, este nuevo modelo no constituye un estándar mínimo sino una recomendación.

- 4.2. La Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, la implementación de la Acción 12 de BEPS al ámbito de la Unión Europea

La Unión Europea ha seguido las recomendaciones recogidas por la OCDE en la Acción 12 del Plan de Acción BEPS, ya que mediante la aprobación de la Directiva del Consejo de 25 de mayo de 2018 se ha introducido una obligación de revelación de mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos en la Directiva 2011/16 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁸⁰¹.

Antes de analizar el contenido de la nueva obligación de información sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente fijada a nivel europeo mediante la modificación de la Directiva de cooperación administrativa y del alcance del intercambio automático de información al respecto, debemos valorar positivamente el hecho de que su introducción se haya llevado a cabo a través de una Directiva. Esta valoración positiva se fundamenta en la eficacia directa de las

⁸⁰¹ CALDERÓN CARRERO, J.M. “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las “EU tax disclosure rules” y sus implicaciones”, en *Quincena Fiscal*, nº 10, 2018, Versión Online, págs. 1-5.

Directivas, ya que al introducir una norma de declaración de mecanismos de planificación fiscal con carácter obligatorio en un instrumento de estas características se garantiza una actuación homogénea en todos los Estados miembros.

Sin duda, esta aplicación homogénea redundará en un mejor funcionamiento del mercado interior y tenderá a evitar la ya mencionada competencia fiscal perniciosa entre los distintos Estados miembros. Sin embargo, no debemos perder de vista que la Directiva no agota el contenido de la obligación de revelación. Únicamente se refiere a situaciones transfronterizas, dejando a los Estados miembros que amplíen la citada obligación a situaciones nacionales, no resultando de aplicación en estos casos las previsiones relativas al intercambio automático de información. También se deja a los Estados miembros la regulación del régimen sancionador en caso de incumplimiento. Ambos aspectos pueden poner en entredicho la pretendida uniformidad del régimen de declaración obligatoria, siendo susceptibles de crear una nueva vía para la competencia fiscal entre los Estados miembros.

Junto a la garantía respecto de la aplicación homogénea de la obligación de información sobre mecanismos susceptibles de planificación fiscal, su introducción a nivel europeo asegura la adecuación de tales normas y obligaciones a los principios europeos recogidos en el TFUE, adecuación que no está garantizada en aquellos casos en los que dichas normas se introducen a nivel nacional⁸⁰².

En cuanto al ámbito de aplicación y condiciones de la obligación de información objeto de estudio y del intercambio automático de información al respecto, éste se regula en el nuevo artículo 8 bis ter de la Directiva 2011 sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad y, como señala MARTÍNEZ GINER, su alcance es más amplio que el recogido en las recomendaciones de la Acción 12 del Plan de Acción BEPS⁸⁰³.

⁸⁰² Estas valoraciones fueron ya reproducidas al hilo del relanzamiento de la propuesta de Directiva BICIS en octubre del 2016. Véase a este respecto SOTO BERNABEU, L. “La conexión entre la norma general anti-abuso introducida en la propuesta de Directiva BICIS y la Acción 12 del Plan BEPS”, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 13, 2017, pág. 137.

⁸⁰³ MARTÍNEZ GINER, L.A. La transparencia: nuevo paradigma de la relación jurídico-tributaria, en *Proyecto de investigación presentado para el acceso a una plaza de catedrático*, celebrado en la Universidad de Alicante en octubre de 2018, pág. 61.

Con carácter general, se determina que el intermediario es el responsable de presentar la información, siendo éste definido como aquella persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. También es considerado intermediario cualquier persona que sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directa o indirectamente, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o ejecución de un mecanismo transfronterizo⁸⁰⁴. Para ello, el intermediario debe residir a efectos fiscales en un Estado miembro, debe disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro, debe haberse constituido o estar sujeto a la legislación de un Estado miembro o estar inscrito en una asociación profesional en un Estado miembro.

El contribuyente interesado únicamente estará obligado a presentar la correspondiente declaración en cumplimiento de la obligación de revelación cuando no haya ningún intermediario que cumpla las condiciones antes mencionadas o cuando el intermediario se acoja a la dispensa por secreto profesional.

Respecto de qué información debe incluirse en la declaración, debemos hacer referencia, en primer lugar, a la definición de mecanismo transfronterizo regulada en el apartado 18 del artículo 3 de la citada Directiva. En él se establece que se considerará que un mecanismo es transfronterizo cuando afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y a un tercer país si se cumplen determinados requisitos, como que no todos los participantes en el mismo sean residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción o que uno o varios de los participantes en el mecanismo sean residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción, entre otros.

El sistema para determinar qué mecanismos transfronterizos están sujetos a declaración puede decirse que sigue las recomendaciones formuladas en el Informe Final sobre la Acción 12 por dos motivos.

⁸⁰⁴ Esta previsión que dota de subjetividad la determinación de quién es intermediario a efectos de la obligación de relevar mecanismos de planificación fiscal agresiva es similar a la establecida en el régimen británico de *DOTAS*, en el que se recoge el conocido como “test de la ignorancia”. Véase a este respecto las páginas 20 y 21 de la Guía antes mencionada.

Por un lado, porque en lugar de incluir un concepto amplio de planificación fiscal susceptible de considerarse agresiva, se combina la existencia de señas distintivas generales y señas distintivas específicas⁸⁰⁵, lo que lo convierte en un sistema mixto (Anexo IV de la Directiva). Este aspecto debe valorarse positivamente en aras de garantizar un sistema de carácter objetivo que recoge situaciones que son susceptibles de considerarse potencialmente constitutivas de riesgo fiscal para la Hacienda pública⁸⁰⁶.

Las señas distintivas generales son aquellas que se centran en características frecuentes en los mecanismos de planificación fiscal. Entre ellas se fijan la existencia de una cláusula de confidencialidad, la determinación de los honorarios del intermediario en función del importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo o de que efectivamente se produzca ese beneficio y, por último, que se trate de un mecanismo normalizado, es decir, que sea susceptible de ponerse a disposición de diversos contribuyentes sin necesidad de adaptación alguna. En cuanto a las señas distintivas específicas pueden definirse como características que afectan a diversos ámbitos que suscitan especial preocupación a las Administraciones tributarias. En la Directiva se incluyen diversas categorías de señas distintivas específicas en relación con el criterio del beneficio principal, a operaciones transfronterizas, al intercambio automático de información y la titularidad real y a los precios de transferencia.

Por otro lado, con el objetivo de limitar el número de declaraciones presentadas y procurar una mayor eficacia del régimen, se introduce la aplicación del umbral del beneficio principal para poder entender que concurren determinadas señas distintivas generales y específicas, lo que conlleva que podamos concluir que estamos ante un sistema en dos escalones⁸⁰⁷. De esta manera, se entiende satisfecho el criterio del beneficio principal cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede razonablemente esperar de un determinado mecanismo es la obtención de un beneficio fiscal. Las señas distintivas

⁸⁰⁵ OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe Final*, ob.cit., págs. 41-52. A este respecto, sobre la idoneidad de los rasgos distintivos fijados puede consultarse LÓPEZ RIBAS, S. “Propuesta de Directiva para la comunicación e intercambio de información de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva”, en *Carta Tributaria*, nº 31, 2017, págs. 6-7.

⁸⁰⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M. “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las “EU tax disclosure rules” y sus implicaciones”, ob.cit. págs. 8-13.

⁸⁰⁷ OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe Final*, ob.cit., págs. 40-41.

a las que resulta de aplicación este umbral son las señas distintivas generales, las señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal y las señas distintivas específicas vinculadas a operaciones transfronterizas cuando el destinatario resida a efectos fiscales en una jurisdicción que no aplica ningún Impuesto sobre Sociedades o aplica un Impuesto al tipo cero o casi cero, cuando resida en una jurisdicción en la que el pago se beneficia de una exención total del impuesto o cuando se beneficia de un régimen fiscal preferente.

Un aspecto muy importante de los regímenes de declaración obligatoria es el plazo de que disponen los obligados tributarios para presentar la correspondiente declaración⁸⁰⁸. Esto es así debido a que, como hemos comentado previamente, una de las funciones de estas previsiones es la obtención de información temprana que permita a la Administración adoptar las medidas oportunas a la mayor brevedad posible. En el caso de que la obligación recaiga en el intermediario, éste deberá presentar la declaración en un plazo de 30 días a partir del día siguiente a aquél en que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución, el mecanismo sea ejecutable o al momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo. En el caso de que la obligación recaiga sobre el contribuyente interesado, la declaración deberá igualmente presentarse en un plazo de 30 días a partir del día siguiente a aquél en que el mecanismo se haya puesto a disposición del contribuyente para su ejecución, al día en que sea ejecutable o al día en que se haya realizado la primera fase para su ejecución.

Este plazo ha sido ampliado en el texto definitivo de la Directiva, ya que en la Propuesta de Directiva⁸⁰⁹ se preveía un plazo de 5 días similar al regulado en el régimen británico de *DOTAS* en el que se establece un plazo general de 5 días y un plazo específico de 30 días para aquellos casos en los que el sujeto obligado es el contribuyente y se trata de un esquema desarrollado por él mismo⁸¹⁰.

⁸⁰⁸ SANZ CLAVIJO, A. “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al Plan BEPS y a la experiencia de otros Estados”, ob.cit., págs. 4-5.

⁸⁰⁹ Propuesta de Directiva del Consejo de 21 de junio de 2017 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. El texto completo de la Propuesta puede consultarse en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52017PC0335> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁸¹⁰ Una visión general del régimen *DOTAS* puede consultarse en PALAO TABOADA, C. “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal”, ob.cit., págs. 57-63.

Además de la obligación de presentar la declaración en el plazo previsto, se establecen en el texto de la Directiva dos obligaciones adicionales. La primera de ellas recae sobre los intermediarios y es similar a la obligación de presentar una lista de contribuyentes exigible a los intermediarios en el régimen británico de *DOTAS*. En el apartado 2 del artículo 8 bis ter de la normativa europea se determina que los intermediarios deberán presentar trimestralmente un informe periódico en el que se facilite una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse respecto de sus datos identificativos y respecto de los datos de los contribuyentes interesados; de la fecha en que se haya realizado o se vaya a realizar la primera fase de ejecución del mecanismo; de la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados; y de la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por el funcionamiento del mecanismo. La segunda de ellas recae sobre los contribuyentes, quiénes en función de lo establecido en el apartado 11 del citado artículo deberán presentar información a la Administración tributaria sobre la utilización de un mecanismo previamente declarado respecto de cada uno de los años en que lo utilice.

En cuanto a las consecuencias del incumplimiento, es decir, el régimen sancionador aplicable al incumplimiento, hemos hecho referencia previamente a que se trata de una cuestión que la normativa europea deja a la determinación de cada Estado miembro. A este respecto, consideramos que la ausencia de una regulación mínima por parte de la Directiva, como señala RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, puede dar lugar a una situación de arbitraje entre los Estados miembros debido a que no se garantiza un grado mínimo de homogeneidad⁸¹¹.

En el capítulo IV del Informe sobre la Acción 12 del Plan BEPS, la OCDE considera que el avance hacia una mayor transparencia en el ámbito de la fiscalidad internacional pasa por lograr una mayor cooperación fiscal y un intercambio de información efectivo entre las Administraciones tributarias. Por ello, con base en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE y en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria, considera que el intercambio de información sobre los datos obtenidos en aplicación de la normativa sobre revelación de mecanismos de planificación fiscal es posible. Por ello insta a los Estados miembros del Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios

⁸¹¹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, ob.cit., págs. 83-84.

Internacionales (Centro JITSIC, por sus siglas en inglés) a que intercambien información al respecto⁸¹².

Mediante la Directiva de 25 de mayo de 2018 se introdujeron dos nuevas medidas de transparencia fiscal⁸¹³. Por un lado, una normativa de declaración previa y obligatoria de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva y, por otro lado, un mecanismo de intercambio automático y obligatorio de información respecto de determinados datos incluidos en la mencionada declaración.

De este modo, según lo establecido en el apartado 13 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011, la autoridad competente del Estado miembro en el que se haya presentado la declaración correspondiente en cumplimiento de la obligación de revelación de estructuras de planificación fiscal deberá comunicar a las autoridades fiscales de los demás Estados miembros, mediante intercambio automático, información sobre la identificación de los intermediarios y contribuyentes interesados, las señas distintivas que conviertan al mecanismo en un mecanismo sujeto a declaración, un resumen del contenido del mecanismo, la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de su ejecución, la información sobre la normativa nacional que le sirva de base, el valor del mecanismo, la determinación del Estado miembro de residencia del contribuyente o contribuyentes interesados y, por último, la determinación de cualquier otra persona residente en un Estado miembro que pudiera verse afectada por el mecanismo.

La Comisión tendrá un acceso restringido a dicha información, no pudiendo acceder a los datos identificativos, ni al resumen del contenido del mecanismo, ni a los datos de cualquier otra persona afectada por el mismo. A este respecto, de la misma manera que se estableció para el intercambio de información sobre acuerdos tributarios previos transfronterizos, debe señalarse que se prevé que la Comisión desarrolle un directorio central seguro destinado a los Estados miembros con el fin de efectuar el intercambio automático⁸¹⁴.

⁸¹² OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe Final*, ob.cit., págs. 88-90.

⁸¹³ CALDERÓN CARRERO, J.M. “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las “EU tax disclosure rules” y sus implicaciones”, ob.cit., págs. 8-13.

⁸¹⁴ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, ob.cit., pág. 84.

Los Estados miembros disponen hasta el 31 de diciembre de 2019 para trasponer la Directiva a la normativa interna, debiendo aplicar dichas disposiciones a partir del 1 de julio de 2020.

Junto a ello, debemos tener presente que en función de lo establecido en el apartado 12 del artículo 8 bis ter, los Estados miembros deberán tomar las medidas necesarias para exigir a los intermediarios y contribuyentes interesados que presenten información sobre mecanismos sujetos a comunicación cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor de la Directiva (25 de junio de 2018) y la fecha de aplicación de la misma (1 de julio de 2020), debiendo esta información presentarse antes del 31 de agosto de 2020. Compartimos la opinión de MARTÍNEZ MUÑOZ respecto de que una previsión de estas características merece una valoración crítica, debido a que supone obligar a los Estados miembros a aplicar retroactivamente una norma de revelación de estructuras de planificación fiscal incluso con carácter previo a la entrada en vigor de la normativa de transposición⁸¹⁵. Esta situación supone una infracción del principio de seguridad jurídica que será difícilmente justificable con base en la necesidad de obtención temprana de determinada información.

En el caso de España, en la actualidad no disponemos de una normativa de revelación obligatoria de estructuras de planificación fiscal⁸¹⁶, aunque sí existe un sistema de revelación voluntaria articulado en el seno del Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Este Código, mediante el que se introdujo una relación cooperativa entre la AEAT y los contribuyentes, se divide en tres partes: transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia tributaria en la práctica fiscal empresarial; transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia tributaria; y reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos. En esa primera parte se determina que las empresas evitarán la utilización de estructuras de carácter opaco y que colaborarán en la detección y búsqueda de soluciones respecto a aquellas prácticas fiscales fraudulentas que puedan desarrollarse en los mercados en los cuáles operen⁸¹⁷.

⁸¹⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, ob.cit. págs. 191-192.

⁸¹⁶ SANZ CLAVIJO, A. “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al Plan BEPS y a la experiencia de otros Estados”, ob.cit., págs. 14-16.

⁸¹⁷ SANZ GÓMEZ, R. “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 1, 2016, págs. 44-45.

El desarrollo de la relación cooperativa en nuestro país ha llevado a que, a finales de 2016, se aprobase una Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias en la que se presentan orientaciones sobre la estructura y contenido de un Modelo de Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Este informe supone la entrega voluntaria de cierta información sobre aspectos de la actividad económica de las empresas adheridas al Código que incluye desde la explicación sobre la presencia en paraísos fiscales, la estructura de financiación de los grupos empresariales, el grado de congruencia con los principios incluidos en las Acciones del Plan BEPS de la OCDE, la explicación de las operaciones societarias más significativas, la estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno o el catálogo de operaciones que se someten al consejo de administración de la entidad. El objetivo de este informe es propiciar “un temprano conocimiento de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales de las empresas que, en definitiva, redundará en una mejora de la seguridad jurídica y en unos menores costes de cumplimiento y contribuirá a una reducción de la conflictividad”⁸¹⁸. Sin duda, esta iniciativa se encuentra claramente influenciada por las recomendaciones recogidas en el Informe Final de la Acción 12 del Plan BEPS analizado previamente.

Finalmente, expuesto cuanto antecede debemos concluir que, a pesar de su carácter de estímulo indirecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias, las normas de revelación de estructuras de planificación fiscal no pueden ser calificadas como un programa de cumplimiento voluntario.

Este tipo de normas encaja en la categoría de las obligaciones formales de información⁸¹⁹, ya que su finalidad principal es proporcionar información con relevancia tributaria de forma tempestiva y completa a las Administraciones tributarias. Además de una función de obtención de información, cumplen también una función disuasoria de la utilización de mecanismos de

⁸¹⁸ Fragmento extraído de la Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias.

⁸¹⁹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, ob.cit., pág. 40.

planificación fiscal que no necesariamente deben tener como resultado el incumplimiento de las obligaciones tributarias y, por tanto, el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación por parte de las Administraciones tributarias.

Por ello, y porque con la entrada en vigor de la normativa de transposición por cada Estado miembro de la conocida como Directiva de Intermediarios Fiscales la revelación de información se realizará en cumplimiento de una obligación, consideramos que las normas sobre declaración obligatoria de estructuras de planificación fiscal no constituyen un programa de cumplimiento voluntario.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

CAPÍTULO III

CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

I. CONCEPTO DE PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Explicado el marco estratégico general en el que se introducen los programas de cumplimiento voluntario y analizadas diferentes medidas adoptadas a nivel nacional, europeo e internacional que podrían ser calificadas como tales, el objetivo del capítulo tercero es proponer un concepto de programa de cumplimiento voluntario, determinar el régimen jurídico de tales medidas y examinar los límites constitucionales y de Derecho de la Unión Europea que deben ser tenidos en cuenta por el legislador durante el correspondiente procedimiento de elaboración normativa.

El concepto de programa de cumplimiento voluntario fue utilizado por primera vez en el año 2010 por la OCDE en su documento *“Offshore Voluntary Disclosure. Comparative analysis, guidance and policy advice”* y fue definido expresamente por esta organización en el año 2015 mediante la publicación del documento *“Update on Voluntary Disclosure Programmes: a pathway to tax compliance”*. Tal y como hemos expuesto en la introducción, en dicho documento estas medidas son definidas, en términos generales, como oportunidades ofrecidas por las Administraciones tributarias para permitir a los contribuyentes incumplidores que regularicen sus asuntos fiscales bajo unas condiciones específicas⁸²⁰.

En nuestra opinión, del trabajo realizado durante los capítulos primero y segundo de esta tesis, podemos concluir que el punto de partida para la elaboración de un concepto de este tipo de programas lo constituye su configuración como una medida de estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias como consecuencia de la aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias. Por ello, consideramos que debemos proceder a determinar qué entendemos por cumplimiento voluntario como paso previo a la elaboración de un concepto de programa de cumplimiento voluntario.

⁸²⁰ Texto original: *“in general terms, voluntary disclosure programmes are opportunities offered by tax administrations to allow previously non-compliant taxpayers to correct their tax affairs under specified terms”*, extraído del documento OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., pág. 9.

1. ¿Qué debemos entender por cumplimiento voluntario?

La consecución de una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias es uno de los objetivos de cualquier jurisdicción fiscal porque es una forma de materializar el grado de justicia y eficacia del sistema tributario⁸²¹ y, al mismo tiempo, es la herramienta idónea para recaudar los ingresos tributarios al menor coste posible⁸²². Como señala el FAT en su documento “*Monitoring taxpayers’ compliance: a practical guide based on Revenue Body Experience*”, en un mundo ideal todos los contribuyentes personas físicas y personas jurídicas satisfarían sus obligaciones de registro cuando estuviera así previsto, y declararían y pagarían la deuda tributaria correspondiente en período voluntario, determinada ésta mediante un cálculo completo y preciso de acuerdo con lo establecido en la normativa correspondiente⁸²³.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la existencia de un porcentaje de incumplimiento de las obligaciones tributarias es un elemento común en la mayoría de los sistemas tributarios modernos, la adopción de medidas destinadas a producir una mejora en los niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias debe considerarse una actuación necesaria en cualquier ordenamiento tributario.

Para ello, siguiendo a BRAITHWAITE, la adopción de un enfoque responsable por parte del legislador y de las Administraciones tributarias supone una vía para garantizar una gestión eficaz y eficiente de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias y así llevar a cabo una correcta aplicación del sistema tributario⁸²⁴. De esta forma, tomando en consideración los diferentes aspectos que condicionan el comportamiento de los contribuyentes respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias⁸²⁵, se explica que el

⁸²¹ OCDE. *Managing and improving compliance: recent developments in compliance risk treatment*, OECD Publishing, París, 2009, págs. 9-11. A este respecto, puede consultarse VAN DER SMITTE, P and ÖBRINK, A. “Payment thinking: A New Tax Collection Strategy or Old Wine in New Bottles”, ob.cit., págs. 747-749.

⁸²² OCDE. *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*, ob.cit., págs. 70-72.

⁸²³ Traducido del siguiente fragmento: “In an ideal world, all citizens and businesses would satisfy their obligations under the tax law to register where specifically required, and to voluntarily declare and pay on time their tax liabilities, all calculated fully and accurately in accordance with the law”, en OCDE. *Monitoring taxpayers’s compliance: a practical guide based on revenue body experience*, OECD Publishing, París, 2008, pág. 9.

⁸²⁴ BRAITHWAITE, J. “Fasken Lecture. The essence of responsive regulation”, ob.cit., págs. 487-490. Véase también VAN DER SMITTE, P and ÖBRINK, A. “Payment thinking: A New Tax Collection Strategy or Old Wine in New Bottles”, ob.cit., págs. 747-748.

⁸²⁵ SEER, R. “Voluntary Compliance”, en *Bulletin for International Taxation*, noviembre, 2013, págs 584-585.

legislador prevea una serie de medidas de carácter disuasorio y sancionador del incumplimiento. No todos los contribuyentes adoptan el mismo comportamiento al enfrentarse al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, por ello, la respuesta del ordenamiento jurídico debería ser proporcional a dicha actuación⁸²⁶.

A nuestro modo de ver, debemos distinguir entre el cumplimiento en período voluntario y el cumplimiento voluntario o espontáneo una vez transcurrido dicho periodo. El cumplimiento en período voluntario se produce cuando el contribuyente paga (en el caso de las declaraciones tributarias) o declara y paga (en el caso de las autoliquidaciones) una determinada deuda tributaria en el plazo establecido en la normativa específica de cada impuesto⁸²⁷. Éste es el comportamiento eminentemente deseado por el legislador y por las Administraciones tributarias, pero “una escena de contribuyentes contentos ansiosamente esperando en fila para pagar impuestos” (...) “es una escena que (a) cualquier administrador tributario con experiencia le resulta difícil compartir”⁸²⁸. A pesar de ello, debemos precisar que, aunque el incumplimiento de las obligaciones tributarias no constituye un comportamiento generalizado, sí es un elemento común a todos los ordenamientos tributarios la existencia de un determinado nivel de incumplimiento.

Sin embargo, existen comportamientos del contribuyente que pueden encontrarse a medio camino entre el cumplimiento en período voluntario y el incumplimiento. Una vez transcurrido el antedicho período es posible que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias de forma extemporánea pero voluntaria. Como señala ARANA LANDÍN, en estos supuestos nos encontramos que se define con el término de “voluntario” el cumplimiento tardío de una obligación tributaria fijada previamente por Ley, lo que puede considerarse “una *contradictio in terminis* debido a la esencial naturaleza coactiva de dichas obligaciones”⁸²⁹. Esta precisión es conforme con la posición de los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH sobre la consideración de la obligación tributaria como una obligación de derecho público, *ex lege* e

⁸²⁶ OCDE. *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*, ob.cit., págs. 47-53.

⁸²⁷ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen II*, Alicante: Compas, 1989, pág. 282. Véase también POUNDER, JOSEPH: Informe del Relator General, en Centro Iberoamericano de Administradores Tributarios (CIAT). *El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, págs. 291-294.

⁸²⁸ DIGUER, H. Impacto del grado de efectividad de la Administración tributaria, en Centro Iberoamericano de Administradores Tributarios (CIAT). *El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, ob.cit. pág. 118.

⁸²⁹ ARANA LANDÍN, S. *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.*, ob.cit. págs. 47-48.

inderogable y que definieron como un “vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”⁸³⁰.

A este respecto, en un sentido literal y restrictivo del término, reconocemos que difícilmente puede considerarse que el cumplimiento de una obligación tributaria se produce de forma voluntaria. De esta manera, el cumplimiento de las obligaciones tributarias puede producirse en período voluntario, de forma extemporánea una vez transcurrido el período voluntario (antes de ser requerido por la Administración tributaria para ello) y como consecuencia del inicio del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos.

En relación con el segundo de los momentos apuntados, una interpretación amplia y extensiva del concepto de voluntariedad nos lleva a concluir el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias debe considerarse voluntario en la medida que éste se produce sin que la Administración tributaria haya ejercitado las facultades de que dispone para liquidar y/o exigir el pago de las deudas tributarias pendientes⁸³¹. Es decir, cuando a lo largo de este trabajo nos referimos al cumplimiento voluntario, incluiremos en dicho concepto tanto el cumplimiento en período voluntario como el cumplimiento de las obligaciones tributarias de forma espontánea y extemporánea por el contribuyente, por oposición al cumplimiento producido como consecuencia del inicio o desarrollo de un procedimiento de comprobación o investigación por parte de la Administración tributaria. Todo ello, sin perjuicio de que en determinados apartados nos podamos referir a ambos momentos o a uno solo de ellos, lo que se indicará de forma expresa.

Éste es el punto en el que debe distinguirse entre los efectos directos e indirectos de una medida de estas características. Los programas de cumplimiento voluntario son medidas directamente destinadas a estimular que se produzca el cumplimiento espontáneo y extemporáneo de determinadas obligaciones tributarias previamente incumplidas. Por tanto, son medidas dirigidas a aquellos contribuyentes que inicialmente incumplieron con sus obligaciones tributarias, pero que ahora consideran regularizar su situación y reintegrarse en el sistema. Al mismo tiempo, los programas de cumplimiento voluntario producirán un efecto indirecto en los contribuyentes

⁸³⁰ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen II*, ob.cit., págs. 32-36.

⁸³¹ SINGH, A. “Enforcement or cooperation – an analysis of the compliance psychology of taxpayers”, ob.cit., Section 3.

cumplidores en cuanto supondrán la consecución de una mejora en los niveles de cumplimiento en período voluntario a largo plazo. A este respecto, no debe olvidarse que el objetivo último de estas medidas es lograr que los contribuyentes previamente incumplidores, una vez regularizada su situación tributaria, mantengan un comportamiento de cumplimiento en período voluntario.

2. Concepto de programa de cumplimiento voluntario

La existencia de determinadas medidas mediante las que se permite a los contribuyentes incumplidores que regularicen su situación tributaria no es una circunstancia únicamente predicable de los ordenamientos tributarios modernos. La primera medida documentada que puede ser considerada una amnistía fiscal se localizó en la piedra Rosetta y data del año 196 a.C.⁸³². Amnistías fiscales, condonaciones, regularizaciones son algunos de los términos utilizados para designar dichas medidas, sin que exista ni una definición legal al respecto ni una definición doctrinal comúnmente aceptada⁸³³.

Debido al carácter novedoso del término de programa de cumplimiento voluntario, consideramos oportuno hacer referencia a definiciones de las figuras antes mencionadas y que pueden considerarse figuras afines a los mismos.

La amnistía fiscal fue definida por PÉREZ DE AYALA como aquella medida “cuyo efecto jurídico es cancelar las obligaciones y responsabilidades tributarias surgidas de la realización de hechos imposables ya realizados en el pasado, y que en su día quedaron ocultas, de forma tal que las obligaciones tributarias por ellos generadas no fueron cumplidas en tiempo y forma por el sujeto pasivo de las mismas”. En los siguientes párrafos, este mismo autor concluye que la eficacia jurídica de la condonación es más amplia que en el caso de la amnistía fiscal, ya que “mientras que en virtud de la amnistía se cancelan obligaciones de pago de las cuotas tributarias evadidas y

⁸³² URINOV VOKHIDJON en “Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information”, ob.cit., págs. 173-174. Para más información sobre la piedra Rosetta véase MACGREGOR, N. *La historia del mundo en 100 objetos*, Barcelona: Editorial Debate, 2012, págs. 224-230.

⁸³³ ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Notas sobre la posibilidad, conveniencia y forma de eventuales medidas de regularización tributaria*, ob.cit., págs. 19-20.

de las sanciones correspondientes” (...) “la condonación implica la cancelación de toda clase de obligaciones tributarias, que correspondieran a hechos declarados u ocultos”⁸³⁴.

Por su parte, ZORNOZA PÉREZ realiza una distinción entre las amnistías fiscales a las que define como una “manifestación incondicionada de clemencia estatal” y la figura de la regularización tributaria en la que “la exoneración de responsabilidad que suele acompañarla se subordina al previo cumplimiento de las prestaciones (materiales y formales) omitidas”⁸³⁵.

También define las amnistías fiscales PRIETO JANO, quien considera que las mismas pueden ser entendidas como “medidas utilizadas por las autoridades tributarias para incentivar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, puesto que implicarían de alguna forma figuras como la condonación de sanciones o la concesión de cualquier incentivo o rebaja en el tipo de interés de demora respecto a las deudas tributarias correspondientes a impuestos no declarados en el pasado”. En dicho trabajo, esta misma autora define la regularización como “la posibilidad de cumplir durante un período de tiempo determinado, con las obligaciones fiscales que se incumplieron en ejercicios devengados no prescritos, sin sanciones y con mayores o menores facilidades de pago, pero sin modificar la cuantía de dichas obligaciones”⁸³⁶.

Sobre el concepto de amnistía fiscal se pronuncia igualmente LERMAN, quien explica que bajo una amnistía fiscal no se aplican las sanciones administrativas y penales a aquellos contribuyentes que voluntariamente admitan que no habían pagado la deuda tributaria correspondiente a un período impositivo previo y que ahora pagan por completo la mencionada deuda tributaria no ingresada⁸³⁷.

Especialmente interesante resulta la equiparación entre las amnistías fiscales y los programas de cumplimiento voluntario llevada a cabo por URINOV. Este autor define las amnistías fiscales

⁸³⁴ PÉREZ DE AYALA, J.L. “Regularización voluntaria de la situación fiscal”, ob.cit., págs. 709-711.

⁸³⁵ ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Notas sobre la posibilidad, conveniencia y forma de eventuales medidas de regularización tributaria*, ob.cit., pág. 20.

⁸³⁶ PRIETO JANO, M.J. “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”, en *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, 1994, pág. 231.

⁸³⁷ “Under a tax amnesty, civil and criminal penalties are waived for taxpayers or for those who should have been taxpayers who voluntarily admit that they have not paid the correct amount of tax for some prior period and who pay the full amount of their unpaid tax”. En LERMAN, A.H. “Tax amnesty: the federal perspective”, en *National Tax Journal*, vol. 39 nº 3, 1986, pág. 325.

como programas gubernamentales que permiten a los contribuyentes declarar y pagar sus deudas tributarias previamente ocultadas, mediante el ingreso de una determinada cantidad a cambio del perdón de las sanciones correspondientes y de la renuncia al inicio de un procedimiento penal al respecto. De esta forma, concluye que son medidas que sirven para permitir a los contribuyentes incumplidores la regularización de su situación tributaria sin incurrir en responsabilidad administrativa o penal y, al mismo tiempo, permiten al gobierno percibir el ingreso de unas deudas tributarias que serían difícilmente recuperables debido al carácter limitado de los recursos de que disponen, siendo en este punto en el que equipara a las amnistías fiscales con los programas de cumplimiento voluntario⁸³⁸.

A pesar de la gran variedad de elementos que concurren en las definiciones expuestas, todas ellas tienen en común con los programas de cumplimiento voluntario que constituyen una vía otorgada por Ley para permitir que los contribuyentes incumplidores regularicen su situación tributaria. Durante este trabajo se ha podido observar que, en realidad, los conceptos de amnistía fiscal, condonación, regularización o programa de cumplimiento voluntario no son conceptos antagónicos. No obstante, los tradicionales conceptos de amnistía fiscal, condonación o regularización deben considerarse diferentes de los programas de cumplimiento voluntario en cuanto puede concluirse que la justificación y el objetivo último de los primeros difieren de los actuales programas de cumplimiento voluntario.

Los programas de cumplimiento voluntario son adoptados en el seno de una estrategia de carácter responsivo llevada a cabo por el legislador y por las Administraciones tributarias. Esta estrategia, como hemos explicado anteriormente, consiste en que la respuesta del legislador y de las Administraciones tributarias debe ser acorde al comportamiento de los contribuyentes. De esta forma, se recogen diversas medidas de carácter disuasorio y sancionador que se ordenan de menor a mayor grado de coercitividad y que se alinean con las diferentes posiciones que puede ocupar un contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias⁸³⁹.

En relación con el objetivo último de las diferentes medidas de regularización mencionadas, tradicionalmente se ha venido considerando que la finalidad de las amnistías fiscales,

⁸³⁸ URINOV VOKHIDJON en “Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information”, ob.cit., pág. 171.

⁸³⁹ AYRES, I; BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*, ob.cit. págs. 43-44.

condonaciones o regularizaciones era la obtención de mayores ingresos tributarios por parte de las Administraciones tributarias. Por su parte, en el caso de los programas de cumplimiento voluntario, a pesar de que no puede negarse que uno de los efectos a corto plazo de su implementación es la obtención de ingresos tributarios previamente ocultados, ésta no es su finalidad principal. Estos programas están pensados para lograr una mejora a largo plazo en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, entendiéndose por cumplimiento voluntario el cumplimiento espontáneo y extemporáneo de las citadas obligaciones, lo que indirectamente repercutirá en el nivel del cumplimiento de las obligaciones tributarias en período voluntario. Esto se consigue mediante la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias que permite una gestión más eficaz y efectiva de los recursos materiales y humanos de que disponen dichas administraciones para garantizar una adecuada aplicación del sistema tributario.

Expuesto cuanto antecede, los programas de cumplimiento voluntario pueden ser definidos como una oportunidad permanente o temporal otorgada por Ley a los contribuyentes previamente incumplidores para que regularicen espontáneamente su situación tributaria, que responde a la aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador y cuya finalidad última es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo sus efectos la exigencia total o parcial de la cuota tributaria, la exigencia o reducción total o parcial de los intereses de demora y de los recargos aplicables y la exención de la responsabilidad administrativa o penal correspondiente, como resultado de la entrega de información con relevancia tributaria previamente ocultada a las Administraciones tributarias y del pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente.

3. Elementos de la definición de programa de cumplimiento voluntario

Una vez realizada nuestra propuesta de concepto de programa de cumplimiento voluntario, vamos a proceder a analizar los diferentes aspectos que consideramos que ayudan a explicar este tipo de medidas como un estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y que sirven para justificar su configuración como un concepto independiente del resto de medidas destinadas a la regularización de la situación tributaria previamente existentes. En primer lugar, analizaremos la adopción de un enfoque responsivo en los procesos de creación y aplicación de las normas tributarias y, posteriormente, analizaremos la voluntariedad en la declaración, la

revelación de información con transcendencia tributaria y el cumplimiento mediante el pago de las deudas tributarias pendientes como elementos definidores del comportamiento del contribuyente “arrepentido” y que, por tanto, constituyen el fundamento de la adopción de un enfoque de estas características.

3.1. Los programas de cumplimiento voluntario como resultado de la aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias

Ya hemos comentado en el capítulo primero que la adopción de un enfoque responsivo supone que las normas deben ser elaboradas y aplicadas de manera acorde al comportamiento de quiénes se encuentran dentro de su ámbito subjetivo de aplicación⁸⁴⁰. Para ello, las Administraciones tributarias deberían implementar sistemas de gestión del riesgo fiscal por medio de los cuales se lleva a cabo una clasificación de los contribuyentes en función de su mayor o menor aversión al cumplimiento de sus obligaciones tributarias⁸⁴¹. A nuestro modo de ver, con carácter general existen cuatro tipos de contribuyentes: los contribuyentes incumplidores, los contribuyentes que previamente incumplieron con sus obligaciones tributarias pero posteriormente regularizan su situación de forma espontánea, los contribuyentes cumplidores y los contribuyentes que participan en una relación de carácter cooperativo con la Administración tributaria.

Una vez expuesto lo anterior, tomando en consideración las diferentes medidas existentes en nuestro ordenamiento jurídico para garantizar la correcta aplicación del sistema tributario, se debe proceder a determinar qué estrategia de cumplimiento debe aparejarse a cada una de las conductas descritas⁸⁴². Con este objetivo hemos elaborado una adaptación del modelo de cumplimiento de la *Australian Taxation Office* mediante la figura de una pirámide que se divide en cuatro fragmentos ordenados desde la base hasta la cúspide de la figura de mayor a menor grado de cumplimiento.

⁸⁴⁰ FREEDMAN, J, “Responsive regulation, Risk and rules: Applying the Theory to Tax Practice”, ob.cit., pág. 630.

⁸⁴¹ OCDE. *Co-operative Compliance: A framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, ob.cit., pág. 42.

⁸⁴² AYRES, I; BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*, ob.cit. págs. 25-27.

En la base de la pirámide se encuentran los contribuyentes que gozan de una relación de carácter cooperativo con la Administración tributaria correspondiente, lo que conlleva que en estos supuestos la relación jurídico-tributaria se fundamente en transparencia, trabajo y entendimiento mutuo. En el siguiente escalón se encuentran aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias en tiempo y forma, ante lo que se debería responder mediante la aplicación de medidas de asistencia en el cumplimiento y medidas de carácter educativo para afianzar esta posición. En la tercera posición se encuentran los contribuyentes que cumplen espontánea pero tardíamente con sus obligaciones tributarias, es decir, sin necesidad de que las Administraciones tributarias inicien el correspondiente procedimiento de comprobación o inspección. Sobre ellos, debemos recordar que son los contribuyentes en los que las medidas de estímulo al cumplimiento espontáneo como los programas de cumplimiento voluntario incidirán directamente. En la cúspide de la pirámide se encuentran los contribuyentes decididos a mantenerse en el incumplimiento, frente a los que las Administraciones tributarias deben dirigir medidas de carácter coercitivo o sancionador con una finalidad disuasoria y represiva del incumplimiento.

De esta forma, el legislador y las Administraciones tributarias adaptan su respuesta al comportamiento de los contribuyentes. Mediante este esquema de trabajo se pretende llevar a cabo una gestión adecuada de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias para conseguir una efectiva aplicación del sistema tributario⁸⁴³. Esta nueva forma de gestión encuentra su fundamento en la consideración de que generalmente la aplicación de medidas de naturaleza coactiva o sancionadora suele precisar de mayores recursos materiales y humanos que la aplicación de medidas de carácter preventivo o disuasorio. Así, se pretende que en un primer momento se acuda a estas últimas y únicamente en el caso de que no se consigan los efectos deseados, se deberá ir ascendiendo en los distintos niveles de la pirámide y aplicando medidas con mayor carácter sancionador⁸⁴⁴.

Es decir, los programas de cumplimiento voluntario son medidas que forman parte de una estrategia general de aplicación del sistema tributario llevado a cabo por parte de las Administraciones tributarias⁸⁴⁵. Concretamente, estas medidas se dirigen a aquellos

⁸⁴³ KOLIEB, J. "When to punish, when to persuade and when to reward: strengthening responsive regulation with the regulatory diamond", ob.cit., págs. 141-142.

⁸⁴⁴ BRAITHWAITE, J. "Restorative justice and responsive regulation: the question of evidence", ob.cit., págs. 8-10.

⁸⁴⁵ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., págs. 19-20.

contribuyentes que, aunque inicialmente han incumplido sus obligaciones tributarias, posteriormente deciden regularizar espontáneamente su situación. Son, por tanto, medidas de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por oposición al cumplimiento “forzoso” de las obligaciones tributarias como resultado del desarrollo de un procedimiento de comprobación o inspección dirigido a tal fin. Junto al carácter voluntario de la declaración como elemento fundamental de justificación de un enfoque responsivo, consideramos que la entrega de información con relevancia tributaria previamente ocultada y el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria pendiente constituyen los factores que permiten fundamentar la elaboración y aplicación de una norma de estas características por parte del legislador y de las Administraciones tributarias, respectivamente.

A este respecto, no debemos olvidar que en el ámbito tributario rige el principio de reserva de ley establecido en los artículos 31.3, 133.1 y 133.3 de la Constitución española. Además del principio de reserva de ley en materia tributaria, el legislador debe tomar en consideración la incidencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica y de los principios materiales de justicia aplicables en el ámbito tributario (artículo 31.1 de la Constitución española). Ambos aspectos serán analizados en profundidad en el apartado II de este capítulo destinado al estudio de los diferentes principios constitucionales que deben ser tomados en consideración antes y durante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario.

3.2. La voluntariedad en la declaración presentada por el contribuyente previamente incumplidor

El carácter voluntario de la regularización llevada a cabo en el seno de un programa de cumplimiento voluntario es uno de los elementos que permite justificar la adopción de un enfoque responsivo, distinguiendo entre contribuyentes incumplidores y contribuyentes que previamente incumplieron con sus obligaciones tributarias pero regularizan espontáneamente su situación, a los que hemos calificado como incumplidores “arrepentidos”.

En la mayoría de las medidas analizadas en los apartados II y III del segundo capítulo, la voluntariedad se configura como un aspecto fundamental de la regularización, lo que permite

justificar la adopción de un enfoque responsivo en los procesos de creación y aplicación de las normas correspondientes. Sin embargo, existen diferentes interpretaciones del término voluntario dentro de los programas a nivel nacional, europeo e internacional. Por ello, vamos a hacer una breve referencia a la conformación de este aspecto en los diferentes regímenes analizados, lo que nos permitirá realizar unas consideraciones finales respecto de su alcance.

En el régimen de los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, la voluntariedad se define de forma que la regularización de la situación tributaria es posible siempre y cuando la declaración o autoliquidación se presente sin que haya mediado requerimiento previo. Con la aprobación de la Ley 58/2003 se incluyó en el apartado 1º del artículo 27 una referencia expresa a cuáles son las actuaciones administrativas que deben considerarse requerimiento previo a efectos de delimitar la aplicación del citado régimen de regularización. De esta forma, se establece que será considerado requerimiento previo “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”.

A efectos de la exención de responsabilidad penal derivada del delito contra la Hacienda Pública regulado en el artículo 305 del Código Penal, la voluntariedad en la declaración se deduce de lo establecido en el apartado 4º cuando se determina que “se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

En la vertiente penal de la *Selbstanzeige* alemana también se configura la voluntariedad sobre la base de una lista de circunstancias cuya concurrencia implica que la regularización no produzca los efectos que le son propios sobre la exención de la responsabilidad penal. A este

respecto, se determina que la regularización no será considerada voluntaria cuando antes de la presentación de la declaración el contribuyente o su representante hayan sido notificados del inicio de un procedimiento inspector, un inspector se haya personado ante el obligado tributario con el objetivo de iniciar el citado procedimiento, se haya notificado el inicio de un procedimiento administrativo sancionador o un procedimiento penal, se haya personado un funcionario público con el fin de iniciar cualquiera de los citados procedimientos o se haya iniciado un procedimiento inspector respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido. Junto a ello, en el citado régimen es también causa de exclusión que uno de los delitos cometidos haya sido total o parcialmente descubierto en el momento en que se presenta la declaración y el contribuyente haya sido informado al respecto o, incluso, deba esperar que se haya producido tal descubrimiento.

Sin embargo, en relación con las dos primeras circunstancias (inicio de un procedimiento inspector e inicio de un procedimiento administrativo sancionador o un procedimiento penal) debemos matizar que la exclusión de los efectos de la regularización no posee alcance total, igual que sucede en el régimen de las declaraciones extemporáneas tanto en el ámbito administrativo como en el ámbito penal. En estos supuestos, las citadas causas de exclusión únicamente producirán sus efectos sobre aquellos conceptos tributarios que se encuentren dentro del ámbito material y temporal del procedimiento correspondiente.

Del mismo modo, en el caso del régimen italiano de *collaborazione volontaria* de los años 2014 y 2016, las causas de inadmisibilidad de la declaración por considerar que no concurre el carácter voluntario se referían a aquellos supuestos en los que la declaración era presentada una vez que el contribuyente había tenido conocimiento formal del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria o del inicio de un procedimiento penal por parte de la autoridad judicial competente, operando dichas causas únicamente respecto del ámbito objetivo y temporal a que se referían.

Por su parte, en el *voluntary disclosures program (VDP)* canadiense, el carácter voluntario de la declaración también se establece como una condición necesaria para acceder al régimen de regularización. En este régimen se considera que la declaración no es voluntaria cuando el contribuyente tenga conocimiento de que se está llevando a cabo una comprobación o inspección tributaria o de que se había iniciado una investigación penal, cuando el contribuyente haya recibido un requerimiento de la Administración solicitando la entrega de determinada documentación,

cuando la Administración haya recibido previamente información respecto de un potencial incumplimiento del citado contribuyente o cuando el propio contribuyente haya tenido contacto con un empleado de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

A este respecto, debemos puntualizar que no todas las actuaciones llevadas a cabo por la Administración tributaria con el objetivo de aplicar efectivamente el sistema tributario suponen la exclusión del carácter voluntario de la declaración. Ejemplo de ello son los casos en los que la concreta actuación hubiera tenido por objeto la imposición sobre el consumo y la regularización se refiera a la imposición sobre la renta, o viceversa. Es decir, existen determinados supuestos en los que las citadas circunstancias solamente excluyen la posibilidad de regularización parcialmente.

Un aspecto muy interesante del régimen canadiense es la previsión expresa de que el envío de una carta por parte de la Administración tributaria a un contribuyente determinado en la que se le invita a participar en el mismo no supone que la declaración presentada posteriormente por el citado contribuyente no posea carácter voluntario. Ya hemos apuntado la relevancia de este extremo en relación con una práctica administrativa seguida en nuestro sistema tributario y que consiste en que la Administración tributaria envía cartas informativas a un determinado grupo de contribuyentes indicándoles que es conocedora de una situación de incumplimiento y señalando las diferentes opciones disponibles. Ejemplo de ello fueron las cartas enviadas por la Administración tributaria española a determinados contribuyentes incluidos en la conocida lista *Falciani*, las cartas enviadas a los pensionistas ante la implementación del régimen de regularización de pensiones percibidas en el extranjero y las cartas enviadas a determinados contribuyentes en relación con su comportamiento incumplidor respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Concretamente, la regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones percibidas en el extranjero por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se articuló mediante el envío de una carta en la que la Administración tributaria informaba de los datos que obraban en su poder y de los motivos por los que los sujetos incluidos en su ámbito subjetivo de aplicación debían solicitar el acceso al citado procedimiento.

Sobre este extremo debemos precisar que entendemos que la voluntariedad puede ser interpretada en un sentido amplio o en un sentido estricto. Sin ánimo de adelantarnos a las consideraciones generales que expondremos al final de este epígrafe, en este punto debemos concretar que el carácter voluntario de la declaración se presenta como uno de los elementos clave de la aplicación de un enfoque responsivo por parte de legislador y de las Administraciones tributarias. El contribuyente previamente incumplidor regulariza de forma espontánea su situación tributaria sin necesidad de que la Administración proceda a iniciar un procedimiento de comprobación o de inspección frente a dicho contribuyente, lo que supone un ahorro de costes materiales, humanos y temporales para la Administración. Esta situación consideramos que se produce igualmente en aquellos supuestos en los que el contribuyente regularice su situación tributaria tras la recepción de una carta informativa enviada por la Administración tributaria competente y antes de que ésta proceda a iniciar el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación.

En el régimen de la Declaración Tributaria Especial, el alcance del requisito de la voluntariedad en la declaración también se definió en un sentido amplio. Así, se hacía referencia a la necesidad de que la declaración se produjera antes de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación por la Administración tributaria cuyo objeto fuera la determinación de deudas tributarias correspondientes a impuestos y períodos impositivos sobre los que versase la citada declaración. A este respecto, la DGT en su Informe de 27 de junio de 2012 precisó el alcance de este requisito determinando que sí era admisible la presentación de la Declaración Tributaria Especial cuando las actuaciones de comprobación hubieran finalizado en el momento de su presentación o cuando las citadas actuaciones hubieran tenido alcance parcial y no hubieran incluido elementos de la obligación tributaria sobre los que la regularización debía de producir sus efectos.

El legislador belga ha previsto igualmente la voluntariedad como un aspecto fundamental para perfeccionar la regularización en la cuarta versión del régimen de la *déclaration libératoire unique (DLU quater)*. Así, se determina que la regularización no producirá los efectos que le son propios cuando, antes de la presentación de la correspondiente declaración, el contribuyente haya sido informado por escrito del inicio de actuaciones de investigación específicas por órganos judiciales, por la Administración tributaria o por los órganos de la Seguridad Social. Con carácter genérico se determinó también la voluntariedad en las tres versiones del *regime excepcionais de*

regularização tributária (RERT) portugués, en las que la declaración presentada por un contribuyente que hubiera tenido conocimiento del inicio de un procedimiento de comprobación o inspección por parte de la Administración tributaria o del inicio de un procedimiento penal por la autoridad judicial competente no produciría los efectos que le eran propios.

De forma similar, los procedimientos de la *dichiarazioni integrativa* y del *condono tombale* resultaban inaplicables cuando se había notificado al contribuyente un acta con resultado positivo; cuando se le había notificado el inicio de un procedimiento de comprobación en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el Impuesto sobre el Valor Añadido o con el Impuesto Regional sobre las Actividades de producción; cuando éste había recibido una citación para un acuerdo en el seno de un procedimiento de comprobación; cuando hubiera recibido una notificación de comprobación parcial basada en información procedente de registros fiscales, salvo que procediera al ingreso de la deuda tributaria resultante; o cuando hubiera sido ejercitada la acción penal respecto de la comisión de un delito fiscal.

En relación con el régimen de regularización introducido en nuestro ordenamiento jurídico mediante la Ley 50/1977 debemos distinguir entre las dos vías existentes para proceder a corregir una situación previa de incumplimiento. En la regulación del régimen previsto para los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 30) solamente se hacía referencia a que se trataba de una oportunidad para que los sujetos incluidos dentro de su ámbito de aplicación regularizasen voluntariamente su situación tributaria, sin que se incluyera mención alguna al alcance del mencionado carácter voluntario. Por otra parte, en la oportunidad otorgada a las empresas sujetas al Impuesto sobre Sociedades y a las personas físicas sujetas al Impuesto Industrial-Cuota de Beneficios, el carácter voluntario de la declaración se determinó mediante la previsión de que la exención prevista como consecuencia de la regularización no afectaría ni a las cuotas liquidadas y pendientes de ingreso a la fecha de entrada en vigor, ni a las pendientes de liquidación en virtud de declaración del contribuyente o de actuaciones de inspección.

Mediante la Ley 14/1985 se reguló por primera vez el régimen jurídico de determinados activos financieros que escapaban de los sistemas de control existentes en aquel momento debido a su no sujeción a retenciones a cuenta en el seno de la imposición sobre la renta, así como su no sujeción a las obligaciones de información existentes. De esta forma, debido a las circunstancias

concretas en las que se introdujo esta normativa y a la imposibilidad de que la Administración ejercitase sus facultades de comprobación e investigación al respecto, no se estableció expresamente el requisito de la voluntariedad como elemento clave para acceder a la regularización.

Directamente relacionado con la introducción del régimen jurídico de determinados activos financieros en el año 1985 se implementaron en nuestro ordenamiento jurídico dos regímenes de regularización que se recogieron en la Disposición Adicional 13ª y 14ª de la Ley 18/1991. En la primera de estas disposiciones se reguló el régimen conocido como canje de activos financieros en el que inicialmente nada se previó respecto de la voluntariedad como elemento configurador de la regularización. Más tarde, en el ya mencionado Informe de la DGT de 18 de junio de 1991, este organismo determinó que los contribuyentes incluidos dentro de su ámbito subjetivo de aplicación podían hacer uso del citado procedimiento hasta el mismo momento en que se produjera la terminación de las actuaciones de comprobación o investigación.

A este respecto, consideramos que una definición tan amplia del carácter voluntario de la declaración puede poner en entredicho la justificación de la adopción de un enfoque responsivo por parte de los órganos encargados de la elaboración y aplicación de las normas tributarias sobre la base del comportamiento de los obligados tributarios. En estos supuestos, aunque consideramos que, en función del momento en que se produce el canje, el ahorro en los costes materiales y humanos derivados de la actuación de la Administración tributaria competente puede ser mayor o menor, entendemos que no debería considerarse este comportamiento equiparable al del contribuyente que regulariza su situación tributaria antes de que la Administración tributaria inicie cualquier tipo de actuación destinada a la determinación y cuantificación de la deuda tributaria.

En la Disposición Adicional 14ª se regulaba el régimen para la presentación de declaraciones complementarias por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad al 1 de enero de 1992 y cuya aplicación producía efectos más beneficiosos que los previstos en el programa de cumplimiento voluntario general establecido en el artículo 61 de la Ley General Tributaria de 1963 en el que se regulaba el régimen de los recargos por declaración extemporánea en aquel momento.

Para poder acceder al citado régimen, el contribuyente debía presentar la correspondiente declaración antes de que hubiera mediado requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las correspondientes deudas tributarias.

Este límite a la regularización fue interpretado de nuevo por la DGT en su Informe de 18 de junio de 1991, de manera que la citada declaración complementaria debía presentarse antes de la iniciación de actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria, afectando únicamente a los conceptos tributarios objeto de dichas actuaciones. Es decir, como sucedía en la *Selbstanzeige* alemana, en el *VDP* canadiense, en la Declaración Tributaria Especial y en los regímenes de *collaborazione volontaria* italianos, cuando las actuaciones de comprobación tuvieran alcance parcial, el contribuyente podía hacer uso del procedimiento respecto de aquellos conceptos no incluidos en las mismas.

Por último, en la *voluntary disclosure practice* llevada a cabo por la Administración tributaria estadounidense la voluntariedad constituye un requisito fundamental para proceder a la regularización. De esta manera, se considera que una declaración se ha presentado voluntariamente si es recibida antes de que se haya iniciado un procedimiento administrativo o penal, antes de que se haya notificado al contribuyente la intención de iniciar un procedimiento de comprobación o investigación, antes de que la Administración tributaria haya recibido información de un tercero en relación con el incumplimiento o antes de que la Administración tributaria haya recibido información directamente mediante una investigación llevada a cabo con anterioridad. Sin embargo, a diferencia del resto de medidas analizadas, la interpretación del carácter voluntario de la declaración se realiza en un sentido estricto, ya que se impide acceder al procedimiento en aquellos supuestos en los que se haya iniciado cualquiera de los procedimientos de comprobación o investigación mencionados respecto de cualquier concepto tributario y de cualquier período impositivo.

De todo lo expuesto podemos concluir que, cuando hablamos de la presentación voluntaria de una declaración en el seno de un programa de cumplimiento voluntario, nos estamos refiriendo a que el contribuyente procede a regularizar espontáneamente una situación previa de incumplimiento. En otras palabras, el requisito de la voluntariedad consiste en que el contribuyente corrige un comportamiento anteriormente incumplidor de forma previa a tener conocimiento formal del inicio de cualquier actuación administrativa conducente a la determinación de la deuda

tributaria o a la imposición de sanciones administrativas, así como del inicio de un procedimiento penal dirigido a la determinación de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito fiscal.

A este respecto, de las distintas medidas analizadas podemos inferir que la voluntariedad se configura como un elemento fundamental de los programas de cumplimiento voluntario. La adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias descansa en la idea de que la respuesta del ordenamiento jurídico debe ser acorde al comportamiento de los obligados tributarios. De esta manera, hemos comentado anteriormente la importancia de que las Administraciones tributarias implementen mecanismos de gestión de los riesgos de incumplimiento para clasificar a los contribuyentes en función de su mayor o menor disposición a cumplir con sus obligaciones tributarias.

Se trata, por tanto, de una forma de organización de los diferentes medios de que disponen las Administraciones tributarias para llevar a cabo una efectiva aplicación del sistema tributario. Mediante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario se pretende estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de aquellos contribuyentes que inicialmente incumplieron con sus obligaciones tributarias. De este modo, se evita que las Administraciones tributarias deban iniciar un procedimiento de comprobación e investigación frente a cada contribuyente incumplidor y se obtiene un ahorro en el volumen de recursos materiales y humanos empleados para liquidar y exigir las deudas tributarias previamente no declaradas.

Este diferente comportamiento entre los que hemos denominado incumplidores “arrepentidos” e incumplidores “decididos” y las diferentes implicaciones de su conducta en la organización y funcionamiento de las Administraciones tributarias son elementos fundamentales para justificar la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias que implica una cierta desigualdad en el tratamiento de situaciones en que los contribuyentes habían manifestado una capacidad económica similar.

A pesar del carácter fundamental de la voluntariedad en la adopción de un enfoque responsivo, en los diferentes programas de cumplimiento voluntario analizados existen ciertas disparidades en cuanto a la concreción del alcance del término voluntario y de los supuestos en los

que las actuaciones administrativas o judiciales destinadas a la regularización del incumplimiento son susceptibles de impedir la consideración de que la declaración ha sido presentada espontáneamente.

En primer lugar, existen programas, como las medidas introducidas en nuestro ordenamiento jurídico en el año 1977, la *DLU quater* belga y las diferentes versiones del *RERT* portugués, en los que la definición del carácter voluntario de la declaración se realiza de forma genérica, sin hacer referencia expresa a cómo debe interpretarse tal limitación en el acceso al programa. Sobre este extremo debemos volver a traer a colación la necesidad de que el legislador observe las exigencias del principio de seguridad jurídica en su vertiente de seguridad de orientación, ya que la claridad y precisión en los términos del programa es una característica fundamental que deben reunir los programas de cumplimiento voluntario.

En este sentido, resulta especialmente interesante un aspecto coincidente de los regímenes de *VDP* canadiense y del 2014 *OVDP* americano, en los que se prevé la posibilidad de que se realice una solicitud preliminar de acceso al programa. En el primer caso, se permite al contribuyente que presente su situación tributaria de forma anónima ante la Administración tributaria. En el segundo caso, por un lado, se preveía que el contribuyente pudiera plantear a la Administración tributaria situaciones hipotéticas de forma igualmente anónima y, por otro lado, de manera previa al inicio del procedimiento se permitía a los contribuyentes que iniciasen un trámite de pre-autorización en el que podían presentar ante la Administración tributaria toda la información relativa a su situación tributaria, debiendo ésta notificar a los contribuyentes en el plazo de 30 días si reunían los requisitos para acceder al programa.

La inclusión de un trámite previo a la presentación de una declaración en el seno de un programa de cumplimiento voluntario constituye una forma de reforzar la garantía del principio de seguridad jurídica en el proceso de creación y aplicación de las normas. Estos trámites permiten al contribuyente conocer de antemano las condiciones de acceso al programa y los efectos de la regularización. Por este motivo, entendemos que este tipo de previsiones pueden ayudar a incentivar la participación en el programa, permitiendo y facilitando la consecución de una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

En segundo lugar, una vez determinado el carácter voluntario como elemento fundamental de la regularización, el concepto de voluntariedad puede ser interpretado en un sentido amplio o en un sentido estricto. De este modo, como ejemplos de interpretación en sentido amplio encontramos el régimen de los recargos por declaración extemporánea y el régimen de la Declaración Tributaria Especial, la *Selbstanzeige* alemana, el *VDP* canadiense o las dos versiones del régimen de *collaborazione volontaria* italiana en los que las causas de inadmisibilidad de la declaración producen efectos únicamente respecto de los conceptos tributarios y períodos impositivos sobre los que operen. Por su parte, la *voluntary disclosure practice* estadounidense constituye un ejemplo de interpretación en sentido estricto debido a que la concurrencia de las causas de inadmisibilidad respecto de un concepto tributario y un período impositivo concreto impiden la regularización de cualquier otro concepto tributario.

A nuestro modo de ver, consideramos que una interpretación excesivamente estricta puede suponer una reducción del ámbito subjetivo de aplicación que afectará, precisamente, a aquellos contribuyentes que con mayor probabilidad se acogerían al correspondiente programa. A este respecto, entendemos que el acceso al programa se debe permitir a todos aquellos contribuyentes previamente incumplidores cuyo comportamiento sea corregido espontáneamente, es decir, sin una actuación administrativa tendente a la liquidación de la deuda tributaria o una actuación judicial destinada a la determinación de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. No debemos olvidar que el fundamento principal de la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias se encuentra en el diferente comportamiento de los contribuyentes que regularizan espontáneamente su situación tributaria, lo que supone un ahorro de los costes que hubieran derivado del inicio del correspondiente procedimiento de comprobación o investigación destinado a la correcta liquidación de la obligación tributaria.

Siguiendo este razonamiento, debemos concluir que el diferente comportamiento del incumplidor “arrepentido” y el ahorro en los recursos destinados a la aplicación del sistema tributario son circunstancias que se producen también en aquellos supuestos en los que las actuaciones de comprobación o investigación tienen por objeto un concepto tributario o un período impositivo diferente a aquéllos cuya regularización se pretende en el seno del programa de cumplimiento voluntario correspondiente. Sin embargo, consideramos que aquellos supuestos como en el caso de la Disposición Adicional 13^a de la Ley 18/1991 en los que se permite la

regularización mediante el acceso a un programa de cumplimiento voluntario cuando el contribuyente está siendo objeto de un procedimiento de comprobación o investigación cuyo ámbito objetivo es coincidente con el contenido de la declaración constituyen un ejemplo de implementación incorrecta de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias.

Por ello, abogamos por una interpretación amplia del concepto de voluntariedad, siempre que en el momento de la presentación de la correspondiente declaración en el seno de un programa de cumplimiento voluntario el contribuyente no haya tenido conocimiento formal del inicio de un procedimiento administrativo o penal en relación con aquellos conceptos que se pretenden regularizar.

3.3. La revelación de información con trascendencia tributaria previamente ocultada

Además de fundamentarse en el carácter voluntario de la declaración en el seno de un programa de cumplimiento voluntario, la adopción de un enfoque responsivo se debería justificar en que el contribuyente presenta a la Administración tributaria una declaración en la que incluye información con trascendencia tributaria previamente ocultada.

Este elemento se configura con distinto alcance en las medidas analizadas a lo largo del presente trabajo y está directamente relacionado con la exigencia recogida en muchas de ellas relativa a la completitud y veracidad de la declaración. Con carácter general, esta exigencia implica el mantenimiento de las facultades de comprobación e investigación por parte de la Administración tributaria competente. No obstante, aprovecharemos este epígrafe para hacer referencia a la posibilidad de que en el seno de un programa de cumplimiento voluntario se renuncie al ejercicio de las facultades de comprobación e investigación por parte de la Administración tributaria y su implicación en la consecución del objetivo último de estos programas que es la mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

Respecto de los programas de cumplimiento voluntario generales analizados, comenzamos con el régimen de los recargos por declaración extemporánea en el que se requiere que el contribuyente proporcione la información necesaria para que, en el caso de que no proceda

finalmente a realizar el ingreso de la deuda tributaria correspondiente, la Administración tributaria pueda iniciar la vía ejecutiva y asegurar la realización del mencionado ingreso. Al proporcionar dicha información, el contribuyente deberá indicar expresamente el período impositivo al que corresponden tales datos, de manera que se pretende evitar la “regularización tácita” de la situación tributaria y, así, exigir que la regularización se lleve a cabo de forma completa y veraz.

En términos similares se establece la obligación de proporcionar información por parte del contribuyente en el seno de la *Selbstanzeige* alemana. De esta forma, se determina que para obtener la exención de responsabilidad penal regulada en el artículo 371 del Código Fiscal alemán el contribuyente deberá entregar a la Administración tributaria toda la información necesaria para que ésta lleve a cabo la liquidación del Impuesto correspondiente sin necesidad de desarrollar ninguna actuación de investigación. Igualmente se perfila el alcance de este requisito de revelación de información en la *DLU quater* belga en la que, para que se produzca la no exigencia de intereses de demora, recargos o la inaplicación de sanciones tributarias, el contribuyente debe presentar una declaración completa y veraz mediante la que regularice su situación tributaria.

En todos estos programas de cumplimiento voluntario generales, la Administración tributaria competente mantiene sus facultades de comprobación e investigación respecto de las declaraciones presentadas. Este aspecto, como hemos comentado, consideramos que resulta fundamental para garantizar que la declaración presentada contiene información completa y veraz en relación con una situación de incumplimiento previo y nos permite perfilar el diferente comportamiento del incumplidor “arrepentido” respecto del incumplidor “decidido”.

Sobre este extremo, resulta especialmente interesante hacer mención al régimen del *VDP* canadiense debido a que, al mismo tiempo que se establece un contenido mínimo que debe recoger la declaración del contribuyente previamente incumplidor para disfrutar de los beneficios inherentes al sistema, se dota a la Administración tributaria de cierto margen de aplicación en la valoración del contenido de la declaración. Así, aunque existe un contenido que se califica como mínimo, una vez que la Administración procede a comprobar la declaración presentada, puede determinar si las exigencias sobre el contenido mínimo deben ser modificadas según las circunstancias del caso concreto.

Este aspecto del programa de cumplimiento voluntario general canadiense debe valorarse positivamente por diversos motivos. Por un lado, porque consideramos que la posibilidad de que se modifique caso por caso el contenido mínimo de la declaración constituye una vía para reducir un posible defecto de excesiva rigidez que pueden acusar los regímenes de regularización, suponiendo el abandono de una mentalidad de “*one size fits all*”⁸⁴⁶. Por otro lado, también resulta positivo porque supone una reafirmación de la importancia de que la Administración tributaria mantenga sus facultades de comprobación e investigación respecto de aquellos contribuyentes que se acogen a un programa de cumplimiento voluntario y garantiza que la Administración va a analizar cada una de las declaraciones presentadas a efectos de flexibilizar los requisitos de contenido mínimo de la declaración.

Respecto de los programas de cumplimiento voluntario especiales que han sido objeto de análisis debemos precisar que la determinación del alcance del requisito de la revelación de información previamente ocultada y el mantenimiento de las facultades de comprobación e investigación por parte de las Administraciones tributarias presenta una mayor heterogeneidad.

En el caso del régimen de regularización establecido en el artículo 30 de la Ley 50/1977, para realizar una regularización completa de la situación tributaria se requería al contribuyente que presentase la correspondiente declaración del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las rentas obtenidas durante el año 1976 y de los Impuestos a cuenta. En cuanto a la veracidad, la Dirección General de Inspección Tributaria, en su Circular de 6 de febrero de 1978, determinó que las declaraciones del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas o de sus Impuestos a cuenta relativas a ejercicios anteriores a 1976, no serían objeto de comprobación o investigación cuando, una vez comprobada, la declaración correspondiente al año 1976 hubiera resultado veraz.

Por su parte, en el artículo 31 de la citada norma se permitió una regularización parcial de balances. Así, se determinaba que el lucimiento en el balance de todos los bienes, derechos y obligaciones ocultos supondría la exención de cualquier impuesto, gravámenes y responsabilidades de todo orden. Para ello, la Administración tributaria mantenía sus facultades de comprobación e investigación, estando las condiciones de su ejercicio reguladas en la Orden de

⁸⁴⁶ SINGH, A. “Enforcement or cooperation – an analysis of the compliance psychology of taxpayers”, ob.cit., Abstract.

2 de septiembre de 1982. Sobre este particular debe destacarse la circunstancia de que, debido a la imposibilidad material y temporal de la Administración tributaria de comprobar el contenido de todas las regularizaciones practicadas, se terminó optando por considerar aprobadas todas las operaciones de regularización cuya comprobación no hubiera resultado posible.

En cuanto al régimen de los AFROS introducido en la Ley 14/1985 debemos recordar que nos encontramos ante una vía de regularización implícita. De esta forma, dicho régimen consistió en la introducción de una regulación legal mediante la que se consideraba como rendimiento del capital mobiliario a los rendimientos implícitos generados en la emisión, primera colocación o endoso, así como a las rentas generadas en cualquier transmisión posterior de los mismos. De esta forma, en el momento de la primera transmisión se les aplicaba una retención del 45% sobre la diferencia entre el importe obtenido y el comprometido a reembolsar, lo que no podía ser inferior al resultado de aplicar el citado porcentaje al rendimiento mínimo fijado por el Ministerio de Economía y Hacienda. Esta elevada retención pudo encontrar su explicación en el hecho de que las segundas o posteriores operaciones de transmisión no estaban sujetas a retención ni tampoco a la obligación de suministro de información.

Del sistema de retenciones establecido en la Ley 14/1985 respecto de los activos con rendimiento explícito y los activos con rendimiento implícito se excluyeron determinados activos que, directa o indirectamente, ayudaban a la financiación extraordinaria del gasto público. Entre ellos se encontraban los Pagarés del Tesoro que, además, estaban exentos de las correspondientes obligaciones de suministro de información.

Todo esto, la ausencia de retención en el caso de los Pagarés del Tesoro y de posteriores transmisiones en el caso de los AFROS y la no sujeción de ambos activos a las obligaciones de suministro de información que recaían sobre aquellos que intervinieran o mediasen en la emisión, suscripción o transmisión de dichos activos, implicaba opacidad respecto de la titularidad de los mismos. Esta situación nos lleva a concluir que mediante este sistema se permitió la regularización de rendimientos previamente ocultados sin garantizar que el contribuyente proporcionase información completa y veraz respecto de su situación tributaria.

Sobre este extremo, en el caso de los AFROS debemos tener presente que el objetivo de esta medida era la incorporación al sistema de unos activos financieros que escapaban al control de la

Administración tributaria, lo que sí se produjo en cierta medida a pesar de los defectos que planteaba la norma para la garantía de una incorporación efectiva de los rendimientos derivados de las segundas o posteriores transmisiones. Distinta finalidad se predicaba del régimen excepcional de los Pagares del Tesoro, ya que mediante dicha regulación lo que se pretendía era lograr una financiación de los gastos públicos a un coste reducido. Como hemos comentado anteriormente, podría considerarse que esta medida produce un efecto equivalente al ingreso de la deuda tributaria correspondiente en cuanto el resultado de su aplicación es igualmente un incremento de los ingresos públicos destinados a satisfacer las necesidades públicas. Sin embargo, su configuración puede suponer un obstáculo para la consecución del objetivo último de los programas de cumplimiento voluntario que es la mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Similares consideraciones pueden derivarse del régimen de canje de activos financieros por Deuda Pública Especial regulado en la Disposición Adicional 13ª de la Ley 18/1991. Para la realización de dicho canje no se exigía prueba de continuidad o encadenamiento de inversiones desde la obtención de la renta o patrimonio ocultado hasta el momento del canje. Además, la opción por la amortización ordinaria de tales activos aseguraba la confidencialidad respecto de su titularidad hasta una fecha en la que ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar y exigir la deuda tributaria derivada de aquellas rentas inicialmente no declaradas. Previsiblemente, las mismas consecuencias se derivaron respecto de aquellos contribuyentes que optaron por la amortización anticipada, ya que ésta se configuró como una forma de lograr una confidencialidad de carácter temporal, aunque en estos supuestos los rendimientos obtenidos sí debían someterse a tributación.

Junto a ello, el precio efectivo de adquisición de tales activos podía imputarse por sus suscriptores a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990, que pudiera poner de manifiesto la Administración tributaria mediante las correspondientes actuaciones de comprobación o investigación. Es decir, no sólo se garantizaba la confidencialidad de los datos de los titulares de tales activos, sino que dicha titularidad actuaba como una especie de “seguro fiscal” frente a los resultados de posibles actuaciones de comprobación e investigación.

Esta misma previsión, aunque únicamente respecto de rentas netas no declaradas, se encontraba en el régimen de declaraciones complementarias regulado en la Disposición Adicional 14ª de la mencionada Ley 18/1991. Mediante este sistema de regularización, el contribuyente disponía de dos alternativas. Por un lado, podía presentar las declaraciones complementarias correspondientes, entregando información con relevancia tributaria en relación con una situación previa de incumplimiento, lo que conllevaba la no exigencia de intereses de demora y la no aplicación de sanciones. Por otro lado, las rentas previamente no declaradas podían aflorar como incrementos de patrimonio no justificados, ocultándose su origen a la Administración, lo que permitía que el contribuyente pudiera imputar el citado incremento a las rentas netas no declaradas puestas de manifiesto con ocasión de actuaciones de comprobación e investigación posteriores por parte de la Administración tributaria.

De esta forma, nos encontramos con dos regímenes de regularización cuya configuración permite dudar del carácter completo y veraz de la información revelada en el seno de los mismos. Como hemos comentado a lo largo de este capítulo, la voluntariedad de la regularización, la entrega de información con relevancia tributaria previamente ocultada y el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria resultante de aplicar la normativa correspondiente constituyen los elementos que definen el comportamiento del contribuyente que accede al programa de cumplimiento voluntario en cuestión. Por este motivo, consideramos que la entrega de información completa y veraz sobre una situación previa de incumplimiento supone uno de los elementos fundamentales que justifican la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de la Administración tributaria competente.

Mediante la Declaración Tributaria Especial pudieron corregir su situación tributaria los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. De esta forma, se entendían regularizadas las rentas no declaradas previamente que no excedieran del importe ahora declarado. De la regulación de los efectos que derivaban de la perfección del citado procedimiento, pueden surgir dudas sobre si el carácter completo de la declaración era un requisito para que ésta produjera sus efectos. A este respecto se determina que el importe declarado tendría la consideración de renta declarada según lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del artículo 134 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, lo que impedía

su consideración como ganancia patrimonial no justificada o de la presunción de obtención de rentas cuando se descubren por la Administración derechos no contabilizados, respectivamente.

En relación con el mantenimiento de las facultades de comprobación e investigación, fue el apartado 17º del Primer Informe de la DGT en el que se determinó que no resultaba procedente la comprobación aislada de la Declaración Tributaria Especial debido a que la misma no se presentaba en cumplimiento de una obligación tributaria, ni siquiera de carácter informativo. Sobre este extremo se matizó que solamente podía ser comprobada con el objetivo de verificar su ajuste a la realidad cuando el obligado tributario la invocase en el seno de un procedimiento de comprobación.

Sin embargo, como hemos puesto de manifiesto anteriormente, en la actualidad existen Sentencias de determinados Tribunales Superiores de Justicia en las que se confirma la posibilidad de que la información revelada mediante una Declaración Tributaria Especial, junto con los datos que obran en poder de la Administración tributaria, constituyan un indicio suficiente para emitir una orden de registro de una vivienda o la apertura de una caja de seguridad situada en una entidad de crédito, así como la posibilidad de iniciar un procedimiento de comprobación e investigación respecto de un período impositivo incluido dentro del ámbito objetivo de la Declaración Tributaria Especial.

Por tanto, independientemente de las dudas que pueda generar esta situación en relación con las exigencias del principio de seguridad jurídica respecto de la falta de claridad normativa y su incidencia en la previsibilidad de los efectos de la norma, debemos concluir que sí constituía un requisito para la regularización de la situación tributaria que el contribuyente presentara una declaración que contuviera información completa y veraz respecto del incumplimiento.

Por otra parte, el sistema de regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones percibidas en el extranjero se introdujo con una finalidad muy precisa, que era permitir la regularización de su situación tributaria a un grupo concreto de contribuyentes personas físicas que hubieran recibido pensiones en el extranjero y que no las hubieran declarado previamente. Este hecho explica que se otorgase esta oportunidad de regularización, aun cuando la Administración tributaria ya disponía de dicha información fruto de la puesta en marcha de los mecanismos internacionales de intercambio de información.

A nuestro modo de ver, en este supuesto la adopción de un enfoque responsivo se caracteriza por las circunstancias especiales del grupo de contribuyentes incluidos en su ámbito subjetivo de aplicación y porque, aunque la información relativa al incumplimiento ya se encontraba en poder de la Administración, la oportunidad de regularización seguía suponiendo un importante ahorro de los costes materiales y humanos que hubieran sido necesarios para proceder a la liquidación y exigencia de las deudas tributarias correspondientes, cuya cuantía en algunos casos excedía del importe que se preveía recaudar.

En el ámbito internacional, los contribuyentes que regularizaron su situación tributaria a través del 2014 *OVDP* debieron proporcionar información respecto de todos los activos previamente ocultados situados en el extranjero. Este procedimiento se desarrollaba en dos fases, siendo la primera fase aquella en la que el contribuyente presentaba la *voluntary disclosure letter* y su documento adjunto. Una vez presentada dicha documentación, la *Criminal Investigation* se encargaba de comprobar su contenido y notificaba a los contribuyentes si la declaración estaba preliminarmente aceptada. Después, el contribuyente interesado disponía de un plazo de 90 días para completar el procedimiento de regularización y la Administración tributaria procedía a comprobar la veracidad y completitud de la solicitud y se reservaba el derecho a solicitar información adicional al contribuyente o a terceros. Lo mismo sucedía en el caso de los *Streamlined filling compliance procedures* con las diferencias respecto a determinados aspectos procedimentales expuestos en apartado III del capítulo segundo.

En el caso de los programas de cumplimiento voluntario implementados en Italia debemos distinguir entre los regímenes de *dichiarazioni integrativa* y de *condono tombale* y las dos versiones del régimen de *collaborazione volontaria*.

En el primer caso, se determinaron expresamente los períodos impositivos a los que debían referirse las operaciones de regularización respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto Sustitutivo, del Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Empresas, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Regional Italiano sobre las Actividades de Producción, de la Contribución Extraordinaria para Europa y, en el caso de la *dichiarazioni integrativa*, también de las cotizaciones a la Seguridad Social y al Servicio Nacional de Salud, diferenciando entre si se trataba de declaraciones presentadas previamente de forma incompleta o

de declaraciones omitidas. Sin embargo, ya hemos hecho referencia a que la existencia de un sistema de determinación objetiva de la deuda tributaria aplicable en la vertiente del *condono tombale* y la renuncia generalizada al ejercicio de las facultades de comprobación e investigación por parte de la Administración tributaria italiana nos llevan a plantear ciertas dudas sobre la exigencia de la revelación completa y veraz de información con trascendencia tributaria como elemento clave en la configuración de esta medida.

En el segundo caso, las versiones del año 2014 y 2016 del régimen de *collaborazione volontaria* se instrumentaban en dos vertientes. Una vertiente internacional en la que el contribuyente debe incluir información relativa a inversiones y actividades de naturaleza financiera realizadas en el extranjero y una vertiente nacional en la que se permitía la regularización del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido, distinguiéndose de nuevo en función de si se regularizaban declaraciones presentadas de forma incompleta o previamente omitidas. Siguiendo con el esquema planteado respecto del resto de programas de cumplimiento voluntario analizados, debemos hacer mención a que la perfección del procedimiento de la *collaborazione volontaria* no suponía una renuncia de la Administración tributaria al ejercicio de sus facultades de comprobación, pudiendo ésta iniciar el correspondiente procedimiento de comprobación sobre aquellos conceptos tributarios y períodos impositivos incluidos en la misma.

En último lugar, en las tres versiones del *RERT* portugués el contribuyente debía proceder a declarar la titularidad de determinados elementos patrimoniales situados en el extranjero que no habían sido previamente declarados y, como sucedía en el régimen de la *DLU quater*, se determinaba expresamente que los datos declarados no podían ser utilizados como un indicio en el seno de un procedimiento administrativo o penal, debiendo los bancos (intermediarios en el procedimiento de regularización) asegurar la confidencialidad de los datos declarados. No obstante, aunque no se especificaron las condiciones en que se iban a desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación correspondientes, sí se determinó de forma implícita la exigencia de que la declaración fuera completa y veraz, ya que se estableció que la falta de entrega de una declaración de regularización, la omisión de determinada información o cualquier inexactitud de su contenido suponía la aplicación de un incremento del 50% de la cuota tributaria correspondiente.

Conforme hemos ido adelantando, el carácter voluntario de la declaración, la entrega de información previamente ocultada y el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente son los aspectos que entendemos que definen el comportamiento del contribuyente previamente incumplidor que regulariza su situación tributaria de forma espontánea. Habiendo dedicado este apartado al estudio del segundo de los elementos apuntados, entendemos que, en el seno de un programa de cumplimiento voluntario, el carácter completo y veraz de la declaración debe constituirse como un elemento fundamental para proceder a la regularización de la situación tributaria y para la correcta justificación de un enfoque responsivo.

Por este motivo, debemos valorar positivamente el hecho de que en la mayoría de los programas de cumplimiento voluntario (régimen de los recargos por declaración extemporánea, la *Selbstanzeige* alemana, la *DLU quater*, el *VDP* canadiense, los regímenes de regularización introducidos por la Ley 50/1977, la Declaración Tributaria Especial, el 2014 *OVDP* y los *Streamlined procedures* estadounidenses, la *collaborazione volontaria* italiana y las diferentes versiones del *RERT* portugués) el carácter completo y veraz de la declaración se configure como un requisito fundamental para el perfeccionamiento de la regularización.

Sobre este particular, traemos de nuevo a colación el régimen de *VDP* canadiense en el que se prevé expresamente que la Administración tributaria disponga de cierto margen de apreciación para determinar si la declaración presentada debe ser considerada completa. Para ello, se establece un contenido mínimo que debe incluirse y la Administración se reserva el derecho a comprobar e investigar cada una de las declaraciones presentadas y a determinar, caso por caso, si procede modificar las exigencias sobre el contenido mínimo. Este aspecto del régimen de regularización consideramos que debe ser valorado positivamente, ya que puede servir para limitar los efectos que una excesiva rigidez en los términos de la regularización puede tener en la eficacia de la misma.

Directamente ligado con lo anterior se encuentra la importancia de que las Administraciones tributarias mantengan sus facultades de comprobación e investigación respecto de las declaraciones presentadas al amparo de un programa de estas características. Esto es así porque consideramos que el mantenimiento de las facultades de comprobación e investigación por parte de la Administración tributaria competente supone un reforzamiento de la exigencia de completitud y veracidad de las declaraciones presentadas.

Además, el mantenimiento de dichas facultades reduce las posibilidades de utilización interesada de los citados programas por parte de los contribuyentes. A este respecto, podría considerarse que la renuncia generalizada a las facultades de comprobación e investigación en el seno de un programa de cumplimiento voluntario conllevará un aumento en el número de declaraciones presentadas y, por tanto, en el nivel de recaudación. Sin embargo, no debe perderse de vista que el objetivo último de estas medidas es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo, para lo que parece indispensable que la declaración presentada reúna los caracteres de completitud y veracidad y, para asegurar este último extremo, es necesario que las Administraciones tributarias puedan ejercitar plenamente sus facultades de comprobación e investigación.

En relación con todo lo expuesto, especialmente respecto del régimen de la Declaración Tributaria Especial, consideramos oportuno que en el seno de un programa de cumplimiento voluntario se regule expresamente que la información proporcionada no podrá ser utilizada como un indicio para iniciar un procedimiento administrativo o penal en relación con la actuación del obligado tributario. Esto es así porque entendemos que, para garantizar la consecución del objetivo último de los programas de cumplimiento voluntario y cumplir con las exigencias del principio de seguridad jurídica en su vertiente de seguridad de orientación, el contribuyente debe conocer los efectos que se van a derivar de su participación en el programa de forma clara y anticipada a la presentación de la correspondiente declaración.

No obstante, al mismo tiempo, consideramos que una previsión de estas características no debe ser obstáculo para que las Administraciones tributarias mantengan sus facultades de comprobación e investigación como sucede en el régimen de la *DLU quater* y en las tres versiones del *RERT* portugués. Por ello, entendemos que en aquellos programas de cumplimiento voluntario que recogen una renuncia generalizada a las actuaciones de comprobación e investigación, tales como el régimen italiano de *dichiarazioni integrativa* y *condono tombale*, difícilmente podrán tener como resultado la consecución de una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, al no poder garantizar que las declaraciones presentadas en su seno reúnen las características de completitud y veracidad.

Finalmente, vamos a hacer referencia a la importancia de que se regule expresamente el carácter confidencial de la información proporcionada en el seno de un programa de cumplimiento voluntario, aunque entendemos que en aquellos supuestos en los que no se regula expresamente resulta de aplicación el régimen general que corresponda a los datos con trascendencia tributaria. Ejemplos de programas en los que se regula expresamente el carácter reservado de los datos revelados los encontramos en el *RERT* portugués y en la *DLU quater*. También se reguló expresamente su carácter reservado en el régimen de la Declaración Tributaria Especial, concretamente en el artículo 7 de la Orden HAP 1182/2012. No obstante, a mediados del año 2017, se admitió a trámite una proposición de Ley relativa a la publicación de la identidad de las personas, sociedades y demás entidades con personalidad jurídica acogidas al citado proceso de regularización. Aunque finalmente esta iniciativa ha caducado como consecuencia de la disolución de las Cortes, esta situación nos permite plantearnos la adecuación de una previsión de estas características a la consecución de los objetivos de un programa de cumplimiento voluntario.

Dejando al margen las consideraciones ya efectuadas sobre la vulneración del principio de seguridad jurídica y del principio de confianza legítima en el caso de que se hicieran públicos tales datos cuando en su regulación inicial nada se establecía al respecto, a nuestro modo de ver, en nuestro ordenamiento jurídico la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante (artículo 95 bis de la Ley General Tributaria) se introdujo con el objetivo de incidir indirectamente en el comportamiento de los contribuyentes incumplidores. De esta manera, haciendo valer la importancia del elemento reputacional en las relaciones entre los contribuyentes y entre éstos y las Administraciones tributarias, se pretende que una medida de estas características sirva para que los contribuyentes previamente incumplidores regularicen su situación tributaria.

A este respecto, el objetivo último de los programas de cumplimiento voluntario se refiere a la consecución de una mejora en el nivel de cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, por lo que la publicación de una lista que incluya a aquellos contribuyentes que se acogieron al citado régimen no parece que tenga una función de estímulo a la regularización. De esta forma, consideramos que la publicación de una lista de contribuyentes que se han acogido a un procedimiento de regularización supondría la aplicación de un tratamiento igualitario a contribuyentes que han mostrado un comportamiento dispar, lo que constituye una incorrecta aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador.

3.4. El cumplimiento mediante el pago de las deudas tributarias pendientes

El cumplimiento mediante el ingreso de la deuda tributaria resultante de aplicar la normativa correspondiente constituye el tercero de los elementos que entendemos que permite justificar la implementación de un programa de cumplimiento voluntario como resultado de la adopción de un enfoque responsivo en los procedimientos de creación y aplicación de las normas tributarias.

Con carácter general, el ingreso de la deuda tributaria determinada aplicando la norma reguladora del programa de cumplimiento voluntario en cuestión constituye un requisito indispensable para la regularización de su situación tributaria por parte del contribuyente previamente incumplidor. Por ello, dedicaremos las siguientes líneas a analizar la configuración de este requisito común en la mayoría de medidas analizadas a lo largo del capítulo segundo e incidiremos en la importancia de que se regule la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria. Sobre el alcance de los términos de los diferentes programas de cumplimiento voluntario en la determinación de las cantidades a ingresar para proceder a la regularización de la situación tributaria nos pronunciaremos en el apartado siguiente destinado al estudio de los efectos de este tipo de medidas sobre la cuota tributaria, los intereses de demora, los recargos y la responsabilidad administrativa y penal derivada de la conducta regularizada.

El régimen de los recargos por declaración extemporánea se configura como una vía para la regularización de la situación tributaria mediante la que se pretende que el contribuyente proporcione información con relevancia tributaria para que, en el caso de que no proceda al ingreso de la deuda tributaria resultante, la Administración tributaria pueda iniciar su recaudación en vía ejecutiva. Sin embargo, al mismo tiempo, se prevé una reducción del 25% en el importe de los recargos cuando se realice el ingreso de la cantidad restante dentro del plazo abierto con la notificación de la liquidación practicada por la Administración, al tiempo de la presentación de una autoliquidación extemporánea o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

A nuestro modo de ver, el hecho de que se establezca una reducción en el importe de los recargos aplicables como consecuencia de la realización del ingreso cumpliendo unas condiciones específicas supone el reconocimiento implícito de que el comportamiento eminentemente deseado

por el legislador consiste en que el contribuyente proceda a declarar información tributaria previamente ocultada y también realice el ingreso de la deuda tributaria correspondiente. Al mismo tiempo, se garantizan los efectos de la regularización frente a aquellos contribuyentes que presentan información completa y veraz respecto de una situación previa de incumplimiento pero no realizan el ingreso de la deuda tributaria correspondiente. Sin embargo, en estas circunstancias no se produce una equiparación de los efectos de la regularización respecto de aquellos contribuyentes que realizan el ingreso de la deuda tributaria y aquéllos que no lo hacen, resultando de aplicación en este último supuesto los recargos correspondientes al inicio del período ejecutivo y, en su caso, del procedimiento de apremio.

Otro aspecto que debemos resaltar del régimen de los recargos por declaración extemporánea es que se permite expresamente la posibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria y, además, se regula que en estos supuestos se aplique igualmente la mencionada reducción en el importe de los recargos aplicables. La inclusión de una previsión de estas características debe valorarse muy positivamente debido a que permite el acceso al programa a determinados contribuyentes que en un momento concreto pueden encontrarse ante un problema de falta de liquidez.

A este respecto, entendemos que lo relevante a efectos de configurar la conducta del incumplidor “arrepentido” como justificación para la adopción de un enfoque responsivo es que se produzca el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente, lo que concurre igualmente cuando éste se realiza en el plazo abierto tras la notificación de la correspondiente liquidación administrativa o de forma simultánea a la presentación de la correspondiente autoliquidación, o cuando se cumple con los términos del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento alcanzado. Como veremos a lo largo del desarrollo de este apartado, la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento se estableció también en el régimen de regularización de 1977, en el régimen de declaraciones complementarias de la Disposición Adicional 14^a, en la regularización de pensiones procedentes del extranjero del año 2014, en las dos versiones del régimen de la *collaborazione volontaria* italiano y en la *voluntary disclosure practice* estadounidense.

Por su parte, en los programas de cumplimiento voluntario generales analizados a nivel europeo e internacional, el pago se configura como un elemento indispensable para disfrutar de

las condiciones más beneficiosas que se derivan del acceso a los mismos en cuanto a la posible reducción en los intereses de demora, recargos o sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria.

Así sucede en la *Selbstanzeige* alemana, en la que una vez presentada la declaración con la información corregida y completada, la Administración procede a determinar el importe de la cuota tributaria a ingresar y los intereses exigibles, siendo estos últimos aplicables únicamente respecto del régimen regulado en el artículo 371 del Código Fiscal alemán. Lo mismo sucede en el régimen de la *DLU quater* belga en la que, una vez enviada la declaración, el *Point de contact-régularisations* informa al contribuyente de la recepción de la misma y procede a determinar la deuda tributaria resultante. Tras ello, el contribuyente dispone de un plazo de 15 días para efectuar el ingreso que resulta imprescindible para la perfección del procedimiento. En similares términos se regula el ingreso de las cantidades resultantes de la aplicación del *VDP* canadiense, al configurarse éste como uno de los requisitos para considerar que el procedimiento de regularización es válido.

Respecto de los programas de cumplimiento voluntario especiales analizados, vamos a referirnos en primer lugar al régimen de los AFROS y de los Pagarés del Tesoro y al régimen de la Deuda Pública Especial, debido a sus características específicas. El régimen de los AFROS se configuró mediante un sistema de retención única sobre la diferencia entre el importe obtenido y el comprometido a reembolsar, estableciéndose que el resultado de dicha operación no podía ser inferior al resultado de aplicar el citado porcentaje al rendimiento mínimo fijado por el Ministerio de Economía y Hacienda, aplicable en el momento de la primera transmisión. De esta forma, aunque podría considerarse que no se producía el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria previamente no ingresada, sí se aplicaba una retención cercana al tipo de gravamen máximo que resultaría exigible en el impuesto sobre la renta correspondiente. No puede decirse lo mismo del régimen de los Pagarés del Tesoro en el que se regulaba expresamente que estos activos no estarían sujetos a retención ni a las obligaciones de información correspondientes, lo que se justificó por la obtención de un incremento en los ingresos necesarios para financiar el déficit público existente.

Estas mismas conclusiones pueden extraerse del régimen de la Deuda Pública Especial. El rendimiento del 2% anual se justificaba por el hecho de que, en el caso de que se optase por la

amortización ordinaria de los Activos de Deuda Pública Especial, tales activos no estarían sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas y los rendimientos derivados de los mismos o los incrementos de patrimonio procedentes de su amortización no estarían sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni al Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, en aquellos casos en los que el régimen fuese utilizado para obtener una confidencialidad temporal y, por tanto, se optase por la amortización anticipada, los rendimientos obtenidos debían ser sometidos a tributación.

Como hemos adelantado, existen igualmente diversos programas de cumplimiento voluntario especiales implementados a nivel nacional, europeo e internacional en los que, a pesar de que el pago de la deuda tributaria resultante se considera un elemento esencial de la regularización, se prevé la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente.

En el régimen de regularización del artículo 30 de la Ley 50/1977, aunque el ingreso de la deuda tributaria se configuró como un elemento imprescindible, se introdujo la posibilidad de que los sujetos pasivos que se acogieran al mismo pudieran optar por realizar dicho ingreso de manera fraccionada, algo que no se previó en el régimen del artículo 31 de la citada Ley por tratarse de una regularización parcial de balances.

La posibilidad de solicitar un fraccionamiento de la deuda tributaria se estableció también en el régimen de las declaraciones complementarias de la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991. De esta forma, se determinó que el ingreso de las deudas tributarias que resultasen de la regularización podía realizarse en un solo pago o fraccionándose en cuatro pagos iguales anuales sin necesidad de prestar garantía alguna. En el primer caso, el ingreso debía realizarse en el mismo momento de la presentación de la correspondiente autoliquidación. En el segundo caso, el primer ingreso se producía en ese mismo momento, debiendo ingresarse los tres plazos restantes antes del día 20 de diciembre de cada uno de los tres años naturales posteriores.

Hemos comentado anteriormente que mediante la regularización de pensiones previamente no declaradas procedentes del extranjero se produjo la apertura de un nuevo período voluntario de pago durante el cual el contribuyente podría presentar la declaración correspondiente y realizar el ingreso inmediato de la deuda, presentar la declaración sin ingreso efectivo, obteniendo una carta

de pago para realizar el ingreso antes del 30 de junio de 2015 o presentar la declaración y solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria según las previsiones establecidas en la Ley General Tributaria.

En esta misma línea, el pago de la totalidad de la deuda tributaria se consideraba un elemento fundamental de la regularización en el seno del 2014 *OVDP*. No obstante, cuando el contribuyente pudiera probar su incapacidad para satisfacer la deuda tributaria, se estableció la posibilidad de que pudiera llegar a un acuerdo de pago con la Administración tributaria competente.

De la misma manera, el pago de la deuda tributaria se configuró como un elemento esencial para la regularización en la primera versión del régimen de *collaborazione volontaria* italiano. En este régimen, aunque para que se produjera el perfeccionamiento del procedimiento se debía proceder al ingreso de la cuota tributaria, los intereses de demora correspondientes y las sanciones administrativas aplicables, el ingreso de dichas cantidades podría realizarse en un único pago o fraccionándose en tres plazos por un importe fijo.

En iguales términos, en la segunda versión del régimen de la *collaborazione volontaria*, el ingreso de la deuda tributaria resultante se configuró como un elemento indispensable para la regularización y se previó la posibilidad de realizar un único pago o de fraccionar el importe en tres plazos iguales. En el seno de este programa, el contribuyente podía proceder al ingreso de la deuda tributaria hasta el 30 de septiembre de 2017. Sin embargo, transcurrida esa fecha sin que se hubiera realizado el ingreso, o habiéndose realizado de manera insuficiente, la Administración tributaria disponía hasta el 31 de diciembre de 2018 para proponer al contribuyente su adhesión al contenido de la liquidación realizada por la Administración (*adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio*) o la posibilidad de formalizar un acta con acuerdo para proceder a la liquidación (*accertamento con adesione*), lo que conllevaba la aplicación de determinados recargos.

Por su parte, en los regímenes de *dichiarazioni integrativa* y *condono tombale* italianos podríamos decir que el pago se configuró indirectamente como un elemento esencial de la regularización. Sin que la falta de ingreso de la misma supusiera la ineficacia del procedimiento, una vez incumplida la obligación de ingresar la deuda tributaria correspondiente se procedía a la inscripción de la misma a título definitivo y se exigía una sanción administrativa del 30%.

Sobre este extremo, que puede llevarnos a considerar que esta medida tiene una finalidad similar a la reducción de los recargos por declaración extemporánea, nos hemos pronunciado previamente. El régimen de los recargos por declaración extemporánea y los regímenes de la *dichiarazioni integrativa* y del *condono tombale* tienen en común que, aunque expresamente no se configura el ingreso de la deuda tributaria como un requisito indispensable para perfeccionar la regularización, sí se incluyen ciertas previsiones que nos indican que el reconocimiento y pago de la deuda tributaria previamente ocultada constituye el comportamiento eminentemente deseado por el legislador.

De este modo, entendemos que la inclusión de una reducción en la cuantía de los recargos aplicables en caso de presentación de una declaración o autoliquidación extemporánea constituye una medida que se configura como un estímulo al ingreso de la deuda tributaria correspondiente de forma simultánea o cumpliendo con los términos del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento alcanzado. Por su parte, la introducción de una sanción administrativa o un incremento en la misma se alinea con una función disuasoria de la falta de ingreso. Por ello, consideramos que la introducción de una reducción en el importe de los recargos aplicables resulta más adecuada para la consecución del fin que se persigue con unas previsiones de estas características que es que el contribuyente realice un reconocimiento completo del incumplimiento mediante la entrega de información veraz y que proceda a ingresar el importe de la deuda tributaria ocultada.

La nota discordante la encontramos en el régimen de la Declaración Tributaria Especial en el que, aunque se configura igualmente el ingreso de la deuda tributaria resultante como elemento fundamental de la regularización, en el Informe de la DGT de 27 de junio de 2012 se excluye expresamente la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria correspondiente. Tampoco se permite la solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria resultante en los *Streamlined Procedures* americanos, siendo el ingreso de la deuda tributaria un requisito indispensable para perfeccionar la regularización. Del mismo modo, en las tres versiones del *RERT* portugués el pago de la deuda tributaria correspondiente se configuraba como un elemento esencial de la regularización, debiendo realizarse el ingreso de forma simultánea a la presentación de la declaración o en un plazo máximo de 10 días.

De todo lo expuesto podemos concluir que el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente suele configurarse como un aspecto fundamental para el perfeccionamiento de la regularización. No obstante, existen diferencias en cuanto a la determinación del momento en que debe realizarse el ingreso de la misma, habiendo programas en los que éste se exige de forma simultánea a la declaración y otros programas en los que se permite el aplazamiento o fraccionamiento de la citada deuda.

Mientras consideramos que la presentación de una declaración espontánea, completa y veraz de la que se derive el ingreso simultáneo de la deuda tributaria correspondiente es el comportamiento eminentemente deseado por el legislador y por las Administraciones tributarias, entendemos que una interpretación demasiado estricta de estos elementos podría derivar en una ineficacia de los programas de cumplimiento voluntario en cuanto a medidas destinadas a lograr una mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a largo plazo.

De esta forma, existen programas de cumplimiento voluntario en los que se adopta una interpretación restrictiva del requisito relativo al ingreso de la deuda tributaria y se determina que éste se debe producir de forma íntegra y simultánea a la presentación de la correspondiente declaración (entiéndase éste por el plazo abierto tras la notificación de la correspondiente liquidación administrativa o por el ingreso realizado de forma simultánea a la presentación de la correspondiente autoliquidación) como sucede en los programas de cumplimiento voluntario generales de Alemania, Bélgica y Canadá y en los programas de cumplimiento especiales de la Declaración Tributaria Especial, en los *Streamlined Procedures* y en las tres versiones del *RERT*.

En estos regímenes no se prevé la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria resultante, lo que consideramos que supone una interpretación demasiado restrictiva de la configuración del ingreso de la deuda tributaria correspondiente como un elemento esencial del comportamiento del contribuyente previamente incumplidor.

Sin embargo, también encontramos entre los programas de cumplimiento voluntario analizados programas en los que, aunque se incluye el ingreso de la deuda tributaria correspondiente como un requisito indispensable para el perfeccionamiento de la regularización, se prevé la posibilidad de que el contribuyente solicite el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria. Ejemplo de ello son el régimen de las declaraciones extemporáneas, el régimen

de regularización aplicable a personas físicas del artículo 30 de la Ley 50/1977, la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, el régimen de regularización de pensiones procedentes del extranjero, las dos versiones del régimen de *collaborazione volontaria* y el 2014 *OVDP*.

Sobre la necesidad de incluir una previsión en los programas de cumplimiento voluntario que permita la solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria resultante nos hemos pronunciado en diversas ocasiones a lo largo de esta tesis. A efectos de la aplicación y justificación de un enfoque responsivo, consideramos que el elemento que permite configurar la conducta del incumplidor “arrepentido” es que éste proceda al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria correspondiente.

Este requisito, entendemos que se cumple igualmente cuando el contribuyente realiza el ingreso en el plazo abierto tras la notificación de la correspondiente liquidación administrativa o de forma simultánea a la presentación de la correspondiente autoliquidación, o cuando se cumple con los términos del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento alcanzado. Además, la posibilidad de que se presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria permite, sobre todo en el caso de los programas de cumplimiento voluntario especiales, el acceso a aquellos contribuyentes “arrepentidos” que sufren una falta de liquidez transitoria, lo que consideramos que debe valorarse muy positivamente.

Junto a lo anterior, existen también ejemplos de programas de cumplimiento voluntario en los que, se configure el ingreso de la cuota tributaria correspondiente un requisito indispensable para el perfeccionamiento de la regularización o no, la ausencia de ingreso conlleva una serie de consecuencias para el contribuyente como en el caso del régimen de los recargos por declaración extemporánea, en los regímenes de la *dichiarazione integrativa* y del *condono tombale* y en las dos versiones del régimen de *collaborazione volontaria*.

Como hemos comentado en las líneas anteriores, puede considerarse que este tipo de previsiones tienen como finalidad reafirmar que el comportamiento predominantemente perseguido mediante la introducción de un programa de cumplimiento voluntario es que el contribuyente previamente incumplidor proceda al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria regularizada. A este respecto, no debemos olvidar que el fundamento de la implementación de estos programas es la aplicación de un enfoque responsivo por parte de los

órganos de creación y aplicación de las normas tributarias en función del comportamiento de los contribuyentes que se incluyen en su ámbito subjetivo de aplicación.

Por ello, entendemos que la conducta del contribuyente que no realiza el ingreso de la deuda tributaria resultante de las operaciones de regularización no debería equipararse a la conducta de un contribuyente que regulariza de forma completa y veraz su situación tributaria y procede a realizar el correspondiente ingreso. Esto es así porque, aunque el contribuyente haya proporcionado información con relevancia tributaria previamente ocultada, la Administración tributaria deberá proceder a exigir la mencionada deuda en vía ejecutiva, lo que supone incurrir en ciertos costes adicionales que en caso de haber procedido a la realización del ingreso correspondiente no hubieran resultado necesarios.

Tanto la voluntariedad en la declaración, como la entrega de información con relevancia tributaria previamente ocultada y el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria correspondiente constituyen los elementos que permiten justificar la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de la Administración tributaria, distinguiendo entre contribuyentes cumplidores en cualquiera de las categorías mencionadas anteriormente, contribuyentes previamente incumplidores que ahora regularizan su situación tributaria y contribuyentes incumplidores.

De esta manera, consideramos que el ingreso de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente debe constituir un elemento esencial de los programas de cumplimiento voluntario. Junto a ello, debemos concluir que esta situación se produce igualmente cuando el contribuyente procede a la presentación de la correspondiente declaración y al ingreso de la deuda tributaria en el plazo abierto tras la notificación de la correspondiente liquidación administrativa o de forma simultánea a la presentación de la correspondiente autoliquidación, que cuando el contribuyente cumple con los términos establecidos en el correspondiente acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de la mencionada deuda. Por ello, entendemos que la configuración de este elemento debe realizarse mediante una regulación que permita la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria resultante en el seno de un programa de cumplimiento voluntario.

4. Régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario

Aunque durante el análisis de las diferentes medidas implementadas en España y en las jurisdicciones fiscales seleccionadas se ha ido haciendo referencia a los diferentes elementos que configuran el régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario, consideramos oportuno realizar un análisis concreto de los mismos a efectos de aportar mayor claridad a su exposición.

4.1. Ámbito subjetivo

A lo largo de este trabajo, hemos incidido en numerosas ocasiones en que la introducción de un programa de cumplimiento voluntario tiene su fundamento en la adopción de un enfoque responsivo por parte de los órganos de creación y aplicación de las normas tributarias. La adopción de un enfoque de estas características implica que las Administraciones tributarias introduzcan un sistema de gestión de riesgos fiscales que les permita conocer y clasificar a los diferentes tipos de contribuyentes en función de su mayor o menor aversión al incumplimiento. De esta forma, una vez determinados los diferentes tipos de contribuyentes que existen en un concreto sistema tributario, las diversas medidas preventivas, disuasorias y sancionadoras del incumplimiento, previstas legalmente, se aplican y organizan en función del comportamiento del contribuyente en cuestión.

Los programas de cumplimiento voluntario constituyen una de las diferentes medidas establecidas legalmente de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la efectiva aplicación del sistema tributario. Como hemos comentado, son medidas introducidas por el legislador nacional y que se dirigen a contribuyentes previamente incumplidores para que presenten una declaración o autoliquidación espontánea mediante la que regularizan su situación tributaria, proporcionando información completa y veraz sobre el incumplimiento previo y procediendo al pago de la deuda tributaria resultante de aplicar la normativa correspondiente.

De los diferentes programas analizados durante el capítulo segundo podemos concluir que la determinación del ámbito subjetivo de aplicación puede llevarse a cabo de forma genérica haciendo referencia únicamente a la existencia de una situación de incumplimiento de la obligación tributaria en los plazos establecidos en la norma para la declaración e ingreso de la

deuda tributaria en período voluntario, como sucede en el caso del régimen de declaraciones extemporáneas regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria y como sucedía en la Disposición Adicional 14^a de la Ley 18/1991, algo que resultaba conforme al carácter complementario del citado régimen con el sistema de declaraciones o autoliquidaciones tributarias vigente en aquel momento.

De forma genérica se determina también el ámbito subjetivo de aplicación en el caso de la *Selbstanzeige* alemana, al resultar de aplicación a personas físicas y personas jurídicas siempre que se proceda a corregir información incorrecta, a completar información incompleta o a aportar información con relevancia tributaria previamente omitida y que, como consecuencia de lo anterior, éstas hubieran cometido un delito de evasión fiscal (artículo 370 del Código Fiscal Alemán) o una infracción tributaria de *reckless understatement of tax* (artículo 378 del mencionado Código).

La determinación abstracta del ámbito subjetivo de aplicación puede considerarse acorde con el ámbito objetivo de los programas de cumplimiento generales, ya que estos programas se caracterizan por permitir la regularización de todos los conceptos tributarios que resulten afectados por el incumplimiento. No obstante, en la mayoría de los programas de cumplimiento voluntario generales y especiales analizados, la determinación del ámbito subjetivo se lleva a cabo de forma concreta mediante la referencia a determinados contribuyentes que incumplen sus obligaciones tributarias respecto de conceptos tributarios específicos.

En relación con los programas de cumplimiento voluntario generales analizados, dentro del ámbito de aplicación del régimen de la *DLU quater* belga se encuentran los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas físicas o personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y asociaciones sin personalidad jurídica y los demás contribuyentes del Impuesto sobre Personas Jurídicas. También se incluyen dentro del ámbito de aplicación de dicha medida los contribuyentes cuyo incumplimiento se refiera a operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, a la declaración de rentas profesionales y a otro tipo de rentas definidas en el capítulo segundo.

De forma similar se determina el ámbito subjetivo de aplicación del *VDP* en Canadá. En este supuesto, debemos recordar que existen dos vías previstas para la regularización. La primera vía está dirigida a los contribuyentes (personas físicas o personas jurídicas, asociaciones o *trust*) del Impuesto sobre la Renta y la segunda vía está abierta a aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Bienes y Servicios, del Impuesto sobre Ventas Armonizado, del *Air Travellers Security Charge* y del *Softwood Lumber Products Export Charge* que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias al respecto.

Respecto de los programas de cumplimiento voluntario especiales analizados, las medidas de regularización del año 1977 y la Declaración Tributaria Especial incluyeron dentro de su ámbito de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, siendo en el último caso aplicable también a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Un ejemplo semejante lo encontramos en la determinación del ámbito subjetivo de la *dichiarazioni integrativa* y del *condono tombale* del año 2002 en los que el legislador italiano permitió acceder al procedimiento de regularización correspondiente a los contribuyentes que hubieran incumplido sus obligaciones de declaración e ingreso respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto Sustitutivo, del Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Empresas, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Regional Italiano sobre las Actividades de Producción, de la Contribución Extraordinaria para Europa y de las cotizaciones a la Seguridad Social y al Servicio Nacional de Salud (estos dos últimos conceptos estaban excluidos del ámbito de aplicación del *condono tombale*). Más reducido fue el ámbito subjetivo de aplicación de la regularización del año 2014, ya que se refirió exclusivamente a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que hubieran percibido pensiones procedentes del extranjero sujetas a tributación por dicho impuesto y que no hubieran sido previamente declaradas.

Por su parte, la *collaborazione volontaria* de los años 2014 y 2016 combinó la determinación del ámbito subjetivo mediante dos vías, una en relación con el incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y actividades en el extranjero (*collaborazione volontaria internazionale*) y otra para permitir la regularización a los contribuyentes que habían incumplido la obligación de declaración e ingreso respecto del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido (*collaborazione volontaria nazionale*).

También mediante la referencia a una determinada obligación de información se determinó el ámbito subjetivo del 2014 *OVDP* estadounidense, a través del cual se permitía la regularización del incumplimiento intencionado de la obligación de declarar cuentas y determinados activos situados en el extranjero y de realizar el pago de la deuda tributaria correspondiente por parte de sus titulares. Respecto de los *Streamlined Procedures*, dirigidos a aquellos contribuyentes que puedan certificar que el incumplimiento de la obligación de declarar determinados activos situados en el extranjero y proceder el pago de la deuda tributaria correspondiente fue involuntario, debemos distinguir entre el *Streamlined Foreign Offshore Procedure* y el *Streamlined Domestic Offshore Procedure*. En el primer caso, pueden acceder al programa aquellos contribuyentes personas físicas que reúnan la condición de no residentes y en el segundo caso se dirige a aquellos contribuyentes personas físicas que sean residentes.

Existen también ejemplos de programas de cumplimiento voluntario especiales que únicamente incluyen en su ámbito subjetivo de aplicación a contribuyentes que son titulares de determinados activos. En este grupo se encuentran el régimen excepcional de los AFROS y el régimen jurídico de los pagarés del Tesoro introducidos mediante la Ley 14/1985 y el régimen de la Deuda Pública Especial del año 1991 que incluyeron en su ámbito de aplicación a los titulares de los mismos. En Derecho comparado, la determinación del ámbito subjetivo mediante la titularidad de determinados activos se produjo también en el *RERT* implementado en Portugal en los años 2005, 2010 y 2012.

Un aspecto muy interesante respecto de la determinación del ámbito subjetivo de aplicación de los programas de cumplimiento voluntario es el relativo a la limitación en el número de veces que un mismo contribuyente puede regularizar un mismo concepto tributario. Por este motivo, hemos hecho especial hincapié en aquellos programas de cumplimiento voluntario generales y especiales en los que se produce una restricción del acceso como en el régimen de la *DLU quater* belga, el *VDP* canadiense o la *collaborazione volontaria* italiana.

En la *DLU quater* el acceso al programa está limitado a una única vez por contribuyente. Una previsión de estas características se incluyó en las dos versiones anteriores y, ahora, desde la entrada en vigor de la Ley de 21 de julio de 2016 por la que se introduce la *DLU quater*, el acceso al programa se encuentra restringido a una única vez por contribuyente.

En el *VDP* canadiense, un mismo contribuyente solamente puede participar una única vez, al considerar que la finalidad de una medida de estas características es que, una vez regularizada su situación, el contribuyente mantenga un comportamiento cumplidor. Sin embargo, para evitar una excesiva rigidez del sistema, se prevé la posibilidad de que se produzca una segunda solicitud de regularización cuando el incumplimiento se deba a circunstancias que están fuera del control del contribuyente (desastre natural o provocado por humanos, disturbios civiles, huelga en los servicios postales, etc.) y se trate de un concepto tributario diferente al que motivó la primera solicitud.

Siguiendo este mismo propósito, en el régimen de *collaborazione volontaria* del año 2016 se estableció una limitación en el acceso al programa para aquellos contribuyentes que ya habían presentado una solicitud sobre la base de la normativa anterior. A la vertiente internacional únicamente pudieron acceder aquellos contribuyentes que no habían utilizado la misma anteriormente y quienes habían regularizado su situación con base en la vertiente nacional. En cuanto a la vertiente nacional, ésta podía ser utilizada por aquellos contribuyentes que no estuvieran obligados a presentar la declaración sobre inversiones y actividades en el extranjero, quienes estando obligados hubieran cumplido con su obligación y aquéllos que hubieran accedido al programa anterior en su vertiente internacional.

En nuestra opinión, la limitación de las condiciones de acceso a un programa de cumplimiento voluntario general es una cuestión que plantea argumentos a favor y argumentos en contra. Por una parte, el hecho de que mediante un programa de cumplimiento voluntario general se otorgue una oportunidad ilimitada a los contribuyentes incumplidores para que regularicen su situación puede llegar a mermar el objetivo fundamental de una medida de estas características, que es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo. Por otra parte, la limitación excesiva en el acceso al programa también puede suponer la exclusión indiscriminada de determinados contribuyentes cuyo incumplimiento se debe a circunstancias ajenas a su voluntad, cuya actuación es respaldada por una interpretación razonable de la norma o ha sido desarrollada con la diligencia debida.

Estas mismas consideraciones resultan de aplicación en los supuestos en los que se implementen diferentes programas de cumplimiento voluntario especial en un corto período de

tiempo, como ha podido observarse durante la explicación de las medidas implementadas en Italia y Portugal. A este respecto, entendemos que un recurso continuado a este tipo de programas supondría permitir la reiteración en el incumplimiento, salvo que se limite el acceso a aquellos contribuyentes que no hubieran participado en los anteriores procedimientos de regularización.

Actualmente, en el régimen de los recargos por declaración extemporánea no se prevé ninguna restricción respecto del número de veces que un mismo contribuyente puede acceder al programa. A este respecto, sobre la base de todo lo expuesto, consideramos que podría resultar beneficioso para la consecución del objetivo último de esta medida que se limitase el número de veces que un mismo contribuyente puede regularizar un mismo concepto tributario. Pero, al mismo tiempo, teniendo en cuenta los inconvenientes derivados de una limitación excesiva, entendemos que la solución debe encontrarse en la posibilidad de incluir un recargo adicional en caso de segunda o posteriores regularizaciones, en la posibilidad de impedir una nueva regularización durante un período determinado de tiempo o en la limitación la posibilidad de presentar una segunda o posterior regularización a aquellas situaciones en las que concurren determinadas circunstancias como haber actuado con la diligencia necesaria o haber realizado una interpretación razonable de la norma, entre otras. De este modo, entendemos que se garantiza la eficacia del programa en concreto e, igualmente, se refuerza el carácter de estímulo al cumplimiento voluntario de estas medidas.

Para concluir, a pesar de la variedad de criterios existentes para la determinación del ámbito subjetivo de aplicación de los diferentes programas de cumplimiento voluntario examinados, debemos apuntar nuevamente que es la regularización espontánea por parte del contribuyente previamente incumplidor uno de los elementos que justifican la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias. La adopción de un enfoque de estas características supone una gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la aplicación del sistema tributario y, como veremos, es un aspecto que debe ser tenido en cuenta a la hora de valorar las posibles justificaciones de la aplicación de un tratamiento desigual a contribuyentes que mostraron una misma capacidad contributiva.

4.2. Ámbito objetivo y ámbito temporal

Como hemos expuesto en las primeras líneas del capítulo segundo, el ámbito objetivo y el ámbito temporal de los programas de cumplimiento voluntario constituyen dos de los elementos que justifican nuestra clasificación de las diferentes medidas analizadas en programas generales y programas especiales. De esta forma, los programas de cumplimiento voluntario generales son aquellas oportunidades permanentes ofrecidas por Ley a los contribuyentes incumplidores para que regularicen su situación tributaria en relación con todos los conceptos tributarios a que corresponda el incumplimiento. Por su parte, los programas de cumplimiento voluntario especiales son oportunidades de carácter temporal ofrecidas por Ley a los contribuyentes incumplidores para que regularicen su situación tributaria, generalmente respecto de conceptos tributarios específicos, siendo por ello su ámbito objetivo y temporal de aplicación más reducido que en el caso de los programas generales⁸⁴⁷.

El tercero de los elementos que explica esta distinción lo constituye la justificación de la medida. Con carácter general, los programas de cumplimiento voluntario encuentran su fundamento en la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias. La adopción de un enfoque de estas características implica que la respuesta del ordenamiento tributario debe ser proporcional al comportamiento del contribuyente. De esta forma, las diferentes medidas de carácter disuasorio y sancionador del incumplimiento se ordenan de menor a mayor grado de coerción y se alinean con una serie de categorías de contribuyentes que se ordenan de mayor a menor grado de cumplimiento con sus obligaciones tributarias⁸⁴⁸.

Además de lo anterior, los programas de cumplimiento voluntario especiales son medidas directamente relacionadas con el contexto en el que se implementan⁸⁴⁹. Como hemos comentado en el apartado I del segundo capítulo, estos programas pueden encontrar su justificación en un cambio político, en una modificación sustancial de los medios de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la efectiva aplicación del sistema tributario, en una

⁸⁴⁷ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., págs. 13-14.

⁸⁴⁸ AYRES, I; BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*, ob.cit., págs. 43-44

⁸⁴⁹ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., págs. 13-14.

crisis económica, en la entrada en vigor de determinada normativa que suponga un cambio importante en el régimen jurídico aplicable, etc.

En cuanto a los programas de cumplimiento voluntario generales analizados, el régimen de los recargos por declaración extemporánea permite la regularización de aquellos conceptos tributarios sobre los que en su día no se presentó la correspondiente declaración o, habiéndola presentado, ésta fuera incorrecta o inexacta. Junto a ello, el único límite temporal a la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación extemporánea lo constituye el conocimiento formal por parte del contribuyente de la existencia de un requerimiento previo de la Administración tributaria.

Una configuración similar es la que encontramos en la *Selbstanzeige* alemana mediante la que los contribuyentes pueden corregir información incorrecta, completar información incompleta o aportar información previamente ocultada cuando dicho comportamiento hubiera conllevado la comisión de un delito de evasión fiscal o de una infracción tributaria de *reckless understatement of tax*. En este supuesto, la determinación del ámbito temporal se produce mediante la referencia a una serie de circunstancias en las que se considerará que la declaración no es voluntaria como, por ejemplo, cuando el contribuyente o su representante hayan sido notificados del inicio de un procedimiento de inspección, cuando un inspector se haya personado ante el obligado tributario con el objetivo de iniciar el citado procedimiento o cuando se haya notificado el inicio de un procedimiento administrativo sancionador o un procedimiento penal.

En los programas de cumplimiento voluntario generales existentes en Bélgica y Canadá, la determinación del ámbito objetivo se realiza mediante la referencia a un amplio conjunto de figuras impositivas que permiten una regularización íntegra del incumplimiento.

En el ámbito objetivo de la *DLU quater* se incluyen el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido, las rentas profesionales y otras rentas regularizadas (concepto en el que se incluyen aquellas rentas respecto de las que el contribuyente no pudiera demostrar que derivan de su actividad profesional). Por su parte, respecto del ámbito temporal de aplicación ya nos hemos referido a las diferencias existentes en el programa de cumplimiento voluntario a nivel federal y regional derivadas del reparto de competencias en materia tributaria. Entre dichas

diferencias se encuentra el ámbito temporal de aplicación de ambas medidas, siendo una medida de carácter permanente a nivel federal y una medida de carácter temporal a nivel regional, lo que conlleva su clasificación como programa de cumplimiento voluntario general y especial, respectivamente. De forma similar a lo que sucedía en los dos supuestos anteriores, la regularización únicamente produce los efectos que le son propios cuando se lleva a cabo de forma previa a que el contribuyente sea informado del inicio de actuaciones de investigación específicas por órganos judiciales, por la Administración tributaria o por los órganos de la Seguridad Social.

El último ejemplo de programa de cumplimiento voluntario general lo encontramos en el *VDP* canadiense. A este respecto, debemos recordar que dicho programa se articulaba mediante dos vías distintas, una destinada a la regularización de incumplimientos relacionados con el Impuesto sobre la Renta, otra en relación con el Impuesto sobre Bienes y Servicios, el Impuesto sobre Ventas Armonizado, el *Air Travellers Security Charge* y el *Sofwood Lumber Products Export Charge*. Esta oportunidad de regularización tiene carácter permanente, siendo el único momento en que la regularización no producirá sus efectos cuando la declaración deje de ser considerada voluntaria. Como sucedía en el programa de cumplimiento voluntario alemán y en el belga, la declaración no será considerada voluntaria a partir del momento en que el contribuyente tenga conocimiento de que se ha iniciado una comprobación o inspección cuya finalidad sea la aplicación del sistema tributario, de que se haya iniciado una investigación penal o cuando el contribuyente haya sido requerido para proporcionar determinada documentación, entre otras circunstancias.

En cuanto a los programas de cumplimiento voluntario especiales analizados, intentaremos realizar un repaso breve e ilustrativo de los aspectos mencionados con el objetivo de exponer las diferencias existentes respecto del ámbito objetivo y temporal. Este repaso nos permitirá poder concluir este apartado exponiendo unas consideraciones generales sobre la importancia de la claridad y precisión de los términos del programa como un elemento fundamental para garantizar el principio de seguridad jurídica en su vertiente de seguridad de orientación. También haremos referencia a la posible incidencia de la implementación recurrente de este tipo de medidas sobre su eficacia para la consecución de una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La reforma profunda del sistema tributario consecuencia de una época de transición política y jurídica conllevó que se aprobase la Ley 50/1977 mediante la que se articularon dos medidas destinadas a permitir la regularización de la situación tributaria de determinados contribuyentes. La primera, regulada en el artículo 30, incluía en su ámbito objetivo de aplicación el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y de sus impuestos a cuenta relativos al período impositivo de 1976, pudiendo acceder al mismo durante el primer trimestre del año 1978. La segunda, regulada en el artículo 31, consistía en una regularización parcial de balances cuyos efectos se produjeron en relación con el Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto Industrial-Cuota de Beneficios, debiendo contabilizarse dentro del período del 17 de noviembre de 1977 y el 30 de junio de 1978.

Más tarde, la aparición de nuevos activos financieros que quedaban al margen de los sistemas de control de la Administración tributaria española justificó la regulación del régimen fiscal de determinados activos financieros mediante la aprobación de la Ley 14/1985 que supuso la implementación de una medida que puede ser calificada como programa de cumplimiento voluntario especial, ya que se otorgó implícitamente la posibilidad de que los contribuyentes titulares de determinados activos regularizasen su situación tributaria. De esta forma, mediante el régimen jurídico de los AFROS se preveía que los contribuyentes declarasen dichos activos a los que resultaría de aplicación un tipo de retención del 45% sobre la diferencia entre el importe obtenido y el comprometido a reembolsar. Como consecuencia de ello, los rendimientos generados por dichos activos debían ser integrados en la imposición personal. Sin embargo, debido a la ausencia de retención sobre la segunda y posteriores operaciones de transmisión del título y la no sujeción a una obligación de suministro de información, los rendimientos de tales activos continuaban siendo ocultados a la Administración, lo que implicaba que quedasen fuera de su control. En el caso de los Pagarés del Tesoro, debido a su función de financiación del gasto público, se determinó que los mismos estaban excluidos de retención y también de las obligaciones de información correspondientes, lo que dificultaba el control de los rendimientos obtenidos y hacía más atractiva la inversión en los mismos frente a cualquier otro tipo de activos.

Este régimen jurídico resultaba de aplicación a los rendimientos financieros devengados u obtenidos con posterioridad a su entrada en vigor (30 de mayo de 1985). Sin embargo, en el caso de los activos con rendimiento implícito, la norma resultó de aplicación a aquellos activos que

hubieran sido emitidos entre el día 7 de julio de 1984 y la entrada en vigor de la norma, cuando su vencimiento fuera igual o superior al año.

Directamente relacionada con el programa de cumplimiento voluntario del año 1985 la Disposición Adicional 13ª de la Ley 18/1991 otorgó a los titulares de los citados Pagarés del Tesoro la posibilidad de que optasen por el canje de los mismos por Deuda Pública Especial o por esperar a la amortización ordinaria previamente fijada. De esta forma, se daba por terminado el régimen excepcional de los Pagarés del Tesoro y se conseguía la reinversión de los fondos en títulos que permitieran nuevamente financiar el déficit público de forma previa a la entrada en vigor de la libre circulación de capitales en nuestro país prevista para el día 1 de enero de 1993. Sin embargo, en los casos en que se esperase a la amortización ordinaria de la Deuda Pública Especial, la ausencia de suministro de información previamente ocultada y la ausencia de liquidación e ingreso de la deuda tributaria resultante de la liquidación son elementos que nos han llevado a concluir que una configuración de un programa de cumplimiento voluntario que reúne estas características puede limitar la consecución de una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, siendo éste su objetivo principal.

Por su parte, con el objetivo de evitar que pudiera considerarse contrario al principio de igualdad que únicamente se permitiera la regularización respecto de aquellos contribuyentes titulares de determinados activos, el sistema de declaraciones complementarias de la Disposición Adicional 14ª permitía la regularización de cualquier concepto tributario relativo a períodos impositivos anteriores a 1 de enero de 1990, siempre y cuando no hubiera mediado requerimiento previo o actuación administrativa o judicial sobre las deudas tributarias ahora regularizadas. De esta forma, se incluían dentro de su ámbito objetivo de aplicación las retenciones e ingresos por rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades y, además, aquellos conceptos tributarios y ejercicios respecto de los que no estuviera establecido el sistema de autoliquidación. Esta posibilidad estuvo abierta desde el día 8 de junio hasta el 31 de diciembre del año 1991.

La grave situación de crisis económica sirvió para justificar la introducción de la Declaración Tributaria Especial como medida destinada a que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondieran con las rentas

declaradas en los mismos pudieran regularizar su situación tributaria. Esta oportunidad se ofreció con carácter temporal desde el 31 de marzo hasta el 30 de noviembre de 2012.

Posteriormente, en el año 2014, los primeros resultados de la puesta en marcha de los mecanismos internacionales de intercambio de información pusieron en manos de la Administración tributaria española información sobre contribuyentes residentes en España que percibían pensiones procedentes del exterior que no habían sido declaradas de forma correcta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Una vez recibida esa información y dadas las características de estos contribuyentes previamente incumplidores, se les otorgó la posibilidad de regularizar su situación mediante la apertura de un período extraordinario de regularización que se extendió desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2015.

Respecto de los programas de cumplimiento voluntario implementados en Estados Unidos, Italia y Portugal, aunque haremos una referencia breve a su ámbito objetivo, resulta interesante destacar determinados aspectos relativos a su ámbito temporal que suponen un elemento diferenciador respecto de los programas de cumplimiento voluntario especiales implementados en el ámbito nacional.

El 2014 *OVDP* estadounidense permitió la regularización del incumplimiento intencionado de la obligación de declarar determinados activos situados en el extranjero y de realizar el ingreso de la deuda tributaria correspondiente. Inicialmente no se determinó el ámbito temporal del procedimiento, únicamente se estableció que el programa era un programa de carácter temporal, dejando abierto el momento de su finalización. Este aspecto es novedoso respecto del resto de programas de cumplimiento voluntario analizados en los que se determina expresamente la fecha límite para acceder al mismo, algo que consideramos que garantiza la claridad y precisión en los términos del programa de cumplimiento voluntario, ayuda a que el contribuyente conozca de antemano las condiciones en las que se va a llevar a cabo la regularización y, por tanto, refuerza la garantía del principio de seguridad jurídica.

Este programa se complementó con los conocidos como *Streamlined Filing Compliance Procedures* que permiten la regularización por parte de aquellos contribuyentes residentes o no residentes que puedan acreditar que su incumplimiento de la obligación de declarar activos situados en el extranjero y de pagar la deuda tributaria correspondiente se ha producido de forma

involuntaria. En este supuesto, a pesar de que su ámbito temporal de aplicación no se encuentra limitado, debido al carácter específico de su ámbito objetivo de aplicación podemos concluir que nos encontramos ante un programa de cumplimiento voluntario especial.

La introducción de medidas de regularización en el ordenamiento jurídico italiano y portugués se ha venido produciendo con cierta frecuencia en los últimos años. En Italia la primera medida analizada se refiere a los procedimientos de *dichiarazioni integrativa* y *condono tombale* cuyo ámbito objetivo de aplicación incluía el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto Sustitutivo, el Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Empresas, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto Regional Italiano sobre las Actividades de Producción, la Contribución Extraordinaria para Europea y, en el caso de la *dichiarazioni integrativa*, también las cotizaciones a la Seguridad Social y al Servicio Nacional de Salud. Su ámbito temporal de aplicación abarcó desde el 1 de enero de hasta el 16 de abril de 2003.

Una vez surgido el concepto de programa de cumplimiento voluntario a nivel internacional, en Italia se implementaron dos programas especiales en un lapso temporal de dos años. En el año 2014, se introdujo la *collaborazione volontaria* en la que se recogían dos vías distintas para la regularización. Por un lado, la *collaborazione volontaria internazionale* mediante la que se permitió la regularización del incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y actividades en el extranjero (artículo 4.1 del Decreto Ley de 28 de junio de 1990, n. 167). Por otro lado, mediante la *collaborazione volontaria nazionale* se ofrecía a todos aquellos que no estuvieran incluidos en el ámbito subjetivo del programa en su vertiente internacional la posibilidad de que regularizaran su situación tributaria respecto del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ambos procedimientos estuvieron abiertos desde el día 1 de enero hasta el 30 de septiembre del año 2015. Tan solo un año más tarde, el legislador italiano introdujo de nuevo el procedimiento de *collaborazione volontaria* para permitir la regularización mediante las dos vías antes mencionadas, esta vez por un período de tiempo que se extendió desde el día 24 de octubre de 2016 hasta el 31 de julio de 2017.

Por su parte, en el ordenamiento jurídico portugués se introdujo en el año 2005 la primera versión del *RERT* que otorgó a los contribuyentes titulares de depósitos, certificados de depósito,

valores mobiliarios y otros instrumentos financieros como pólizas de seguro de vida y operaciones de capitalización de las mismas la posibilidad de que regularizasen su situación tributaria desde la fecha de entrada en vigor de la norma hasta el 16 de diciembre de 2005. En el año 2010 mediante la aprobación de la Ley de Presupuestos del Estado para dicho ejercicio, se introdujo de nuevo la posibilidad de regularización utilizando dicho régimen, resultando el mismo de aplicación hasta el 16 de diciembre de 2010. Dos años más tarde, se introdujo el *RERT* en su tercera versión, permitiendo la regularización de dichas situaciones tributarias hasta el 30 de junio de 2012.

A este respecto, uno de los elementos que justifican nuestra clasificación en programas de cumplimiento voluntario generales y especiales es el ámbito temporal de aplicación de la medida. Entendemos que los programas de cumplimiento voluntario especiales se configuran como una medida excepcional que, además de fundamentarse en la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias, encuentran su explicación en el contexto general en el que son implementados.

Un recurso continuado a la implementación de un programa de cumplimiento voluntario especial puede suponer un obstáculo a la consecución de su objetivo último que es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. De esta forma, a efectos de evitar un uso recurrente de este tipo de medidas de carácter temporal, consideramos que resulta preferible que se establezcan programas en los que el ámbito temporal de aplicación sea más amplio como sucedió en el 2014 *OVDP* que se implementó con un ámbito de duración indefinido que se extendió hasta cerca de 4 años.

Por este motivo, como hemos apuntado durante la explicación de las medidas implementadas en Italia y Portugal, un recurso continuado a este tipo de programas sin limitar el acceso a aquellos contribuyentes que no hubieran participado en un procedimiento de regularización anterior puede resultar contraproducente, ya que implícitamente se estaría permitiendo la reiteración en el incumplimiento, algo que va en contra del objetivo último de los programas de cumplimiento voluntario.

Junto a ello, debemos volver a referirnos a la posibilidad de que se limite el número de veces que un mismo contribuyente puede regularizar un mismo concepto tributario como sucede en los regímenes de la *DLU quater* belga, del *VDP* canadiense o de la *collaborazione volontaria* italiana.

Sobre este extremo, recuperamos las consideraciones efectuadas anteriormente sobre el carácter beneficioso de la limitación en el acceso a los programas de cumplimiento voluntario para la consecución del objetivo último de estas medidas. A nuestro modo de ver, con el objetivo de evitar los perjuicios derivados de la limitación excesiva del acceso a un programa en concreto, la solución podría encontrarse en la posibilidad de incluir un recargo adicional en caso de segunda o posteriores regularizaciones, en la imposibilidad de realizar una segunda o posterior regularización durante un período determinado de tiempo o que se permita solamente en aquellas situaciones en las que concurran determinadas circunstancias como haber actuado con la diligencia necesaria o haber realizado una interpretación razonable de la norma, entre otras.

De lo expuesto puede concluirse que, con carácter general, los programas de cumplimiento voluntario generales son medidas que ofrecen a los contribuyentes previamente incumplidores una oportunidad permanente para regularizar su situación tributaria, siendo el único límite para el acceso al mismo que la declaración pueda considerarse voluntaria. La determinación del carácter voluntario o espontáneo de la declaración, como hemos analizado anteriormente, se realiza atendiendo a diferentes circunstancias y entendemos que constituye uno de los elementos clave para justificar la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias.

Los programas especiales se caracterizan por poseer carácter temporal, siendo el período de regularización mayor o menor en función de la normativa correspondiente. A este respecto, debemos recuperar las consideraciones efectuadas sobre el carácter excepcional de estas medidas y de la necesidad de que los términos del programa se establezcan de forma clara y precisa, conociendo el contribuyente de antemano las condiciones en las que se va a llevar a cabo la regularización y cuáles son los efectos de la misma. Junto a ello, entendemos que resulta preferible que se opte por la implementación de un programa de cumplimiento voluntario especial con un período de regularización más dilatado en el tiempo, a que se recurra a estas medidas con tanta frecuencia que se difumine su carácter excepcional, resultando además que un período de regularización demasiado breve puede impedir un conocimiento en profundidad de las condiciones de acceso y de aplicación de la medida.

- 4.3. Los efectos de los programas de cumplimiento voluntario. Especial mención a su incidencia en la determinación de la cuota tributaria, los intereses de demora, los recargos y la responsabilidad administrativa y penal derivada de la conducta regularizada

En la introducción nos hemos referido al complejo contexto en el que se desarrollan los programas de cumplimiento voluntario como medidas destinadas a la obtención de una mejora en el nivel de cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Por un lado, el resultado de la aplicación de estos programas debe ser lo suficientemente ventajoso para estimular que un determinado número de contribuyentes previamente incumplidores regularicen su situación tributaria de forma espontánea⁸⁵⁰. Por otro lado, como consecuencia del carácter global de la implementación de un enfoque responsivo, estos resultados no deben ser tan ventajosos que supongan un desincentivo al cumplimiento en período voluntario⁸⁵¹.

De esta manera, tal y como hemos apuntado en numerosas ocasiones, la adopción de un enfoque responsivo se fundamenta en la existencia de diferentes comportamientos desarrollados por los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que explica que la respuesta del legislador y de las Administraciones tributarias se adecue al mismo⁸⁵². Persiguiendo este objetivo se implementan los programas de cumplimiento voluntario mediante los que se pretende que contribuyentes previamente incumplidores regularicen de forma espontánea, completa y veraz su situación tributaria, lo que conlleva una serie de consecuencias entre las que se encuentran la exigencia o reducción total o parcial de la cuota tributaria y de los intereses de demora, la exigencia o no de recargos y, generalmente, la extinción de la responsabilidad administrativa y penal derivada de la conducta que es objeto de regularización⁸⁵³.

En todos los programas de cumplimiento voluntario generales analizados constituye un elemento común la obligación de ingreso de la totalidad de la cuota tributaria como consecuencia de la regularización de una situación de incumplimiento previo. Por su parte, en cuanto a la exigencia de intereses y/o la aplicación de recargos como consecuencia del retraso en el

⁸⁵⁰ OCDE. *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advise*, ob.cit., pág. 15.

⁸⁵¹ MIKESELL, J.L.; ROSS, J.M. "Fast money? The contribution of State tax amnesties to public revenue systems", ob.cit., pág. 532.

⁸⁵² FREEDMAN, J. "Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice", ob.cit., pág. 630.

⁸⁵³ OCDE. *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advise*, ob.cit., págs. 18-19.

cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente, su configuración en los diferentes programas de cumplimiento voluntario generales analizados es más variada.

Junto a ello, con carácter general se establece la extinción de la responsabilidad administrativa y penal derivada de la conducta regularizada. Así, se prevé en el régimen de declaraciones extemporáneas español, en la *Selbstanzeige* alemana, en la *DLU quater* belga y en el *VDP* canadiense, no poseyendo la extinción de la responsabilidad administrativa carácter total en este último supuesto.

Existen programas como el régimen de la *DLU quater* en el que no se exigen intereses de demora pero sí resulta de aplicación un recargo del 23% cuando se regularicen rentas respecto de períodos impositivos no prescritos y un recargo del 38% respecto de las rentas correspondientes a períodos prescritos y que tengan origen en alguno de los delitos regulados en el *Códe des Impôts sur les revenus 1992*, en el *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* y del *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèques et de greffe*. Junto a ello, la regularización de la situación tributaria implica la exoneración de responsabilidad penal cuando las cantidades previamente no declaradas tuvieran su origen en un delito fiscal, delito de falsificación documental, insolvencia o abuso de confianza.

En el régimen de las declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas, los efectos de la regularización también se reconducen a la exigencia de un determinado recargo y a la aplicación de intereses de demora en determinados supuestos. De esta forma, cuando la declaración extemporánea se produce en los 3, 6 o 12 meses siguientes a la conclusión del plazo voluntario de presentación e ingreso se aplica un recargo del 5, 10 o 15%, respectivamente, con exclusión de intereses de demora. Una vez transcurridos 12 meses desde la finalización de tal plazo, resulta de aplicación un recargo del 20% más los intereses de demora devengados desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo mencionado hasta la fecha en la que se produzca la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación extemporánea.

En relación con los efectos de la presentación de declaraciones extemporáneas sobre la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública, éstos se encuentran regulados en el artículo 305.4 del Código Penal en el que se establece que se considerará regularizada la situación

tributaria cuando el obligado tributario haya procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria de forma espontánea.

En cuanto a la *Selbstanzeige* alemana, debemos distinguir en función de si la conducta llevada a cabo por el contribuyente constituye un delito de evasión fiscal (artículo 370 del Código Fiscal alemán) o una infracción tributaria de *reckless understatement of tax* (artículo 378 del mencionado Código). Para acceder a la exención de responsabilidad penal derivada del delito de evasión fiscal, el contribuyente debe proceder al ingreso de la cuota tributaria y de los intereses que resulten exigibles y que consistirán, en su caso, en los intereses por deficiencias fiscales y devoluciones de impuestos del artículo 233a del Código Fiscal alemán y en los intereses por evasión fiscal del artículo 235 del mismo Código. En el caso de la infracción tributaria de *reckless understatement of tax*, el contribuyente deberá proceder a ingresar la deuda tributaria previamente omitida, lo que conlleva la no imposición de la multa que hubiera llevado aparejada el incumplimiento de la obligación tributaria correspondiente.

Del mismo modo, en el *VDP* canadiense debemos realizar una distinción, esta vez, entre el procedimiento destinado a la regularización relativa al Impuesto sobre la Renta y la relativa al Impuesto sobre Bienes y Servicios, del Impuesto sobre Ventas armonizado, del *Air Travellers Security Charge* y del *Softwood Lumber Products Export Charge*. En el primer caso, si la solicitud se tramita conforme al *general program* conlleva el ingreso de la cuota tributaria y una reducción parcial de los intereses devengados. Con carácter general, los intereses devengados respecto de los 3 periodos impositivos previos a la presentación de la solicitud resultan plenamente exigibles, mientras que los precedentes hasta un máximo de 7 periodos impositivos se reducirán en un 50%. En cambio, si la solicitud se tramita conforme al *limited program*, el contribuyente deberá ingresar la totalidad de la cuota tributaria y no habrá reducción respecto de los intereses de demora devengados. En el segundo caso, siendo el ingreso de la cuota tributaria obligatorio sea cual sea la tramitación seguida, si la solicitud es tramitada como *wash transaction* será aplicable una reducción del 100% en los intereses de demora devengados. Si se tramita siguiendo el *general program* la reducción aplicable en los intereses de demora exigibles será del 50%, mientras que si se tramita según el *limited program* no resultará de aplicación ninguna reducción al respecto.

En todos estos supuestos, el hecho de que la Administración tributaria canadiense acepte la solicitud supone la exclusión de la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal respecto de

los delitos que hubieran sido descubiertos como consecuencia de la presentación de la correspondiente declaración. Sin embargo, como hemos indicado, la exoneración de la responsabilidad administrativa no tiene alcance total en todas las situaciones planteadas, ya que ésta tiene alcance parcial en el *limited program* en cualquiera de las vías para la regularización expuestas.

En cuanto a los programas de cumplimiento voluntario especiales analizados, de nuevo nos encontramos con regulaciones más heterogéneas, esta vez respecto de los efectos de la regularización sobre la determinación de la cuota tributaria a ingresar, la reducción total o parcial de intereses de demora y sobre la aplicación de recargos. No obstante, en todos ellos se excluye directa o indirectamente la responsabilidad administrativa y penal derivada de la conducta ahora regularizada, salvo en el régimen del 2014 *OVDP* estadounidense.

En primer lugar, hablaremos de aquellos programas en los que se exige la totalidad de la cuota tributaria, entre los que se encuentran el régimen del artículo 30 de la Ley 50/1977, el régimen de las declaraciones complementarias de la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, el sistema de regularización de pensiones procedentes del extranjero introducido por la Ley 26/2014, el 2014 *OVDP* y los *Streamlined Procedures* estadounidenses y los regímenes italianos de *dichiarazioni integrativa* y de *collaborazione volontaria*. En segundo lugar, nos referiremos a aquellos programas en los que se establece un sistema alternativo de determinación de la deuda tributaria a ingresar como sucede en el régimen de la Declaración Tributaria Especial, en el régimen italiano de *condono tombale*, de forma complementaria en el régimen *collaborazione volontaria internazionale* y en las tres versiones del *RERT* portugués. En último lugar, nos referiremos a aquellos programas en los que, debido a sus circunstancias concretas, la regularización de la situación tributaria no lleva aparejada en sí misma el ingreso de la cuota tributaria previamente no ingresada, ni la exigencia de intereses de demora, ni la aplicación de recargos o sanciones. Ejemplo de ello son el régimen del artículo 31 de la Ley 50/1977, el régimen de los AFROS y de los Pagarés del Tesoro regulado en la Ley 14/1985 y el régimen de la Deuda Pública Especial de la Disposición Adicional 13ª de la Ley 18/1991.

En el régimen regulado en el artículo 30 de la Ley 50/1977, la regularización de la situación tributaria conllevaba la obligación de ingresar las cuotas derivadas de las declaraciones originarias

o corregidas sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que implicaba la ausencia de intereses de demora, recargo alguno o sanciones que resultasen de aplicación.

Más tarde, con la aprobación de la Ley 18/1991 se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la Disposición Adicional 14ª a través de la cual se permitió a los contribuyentes que regularizasen su situación mediante la presentación de declaraciones complementarias por cualquier concepto devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990. Para ello, el contribuyente disponía de dos opciones. La primera de ellas consistía en presentar las correspondientes declaraciones complementarias indicando el origen y el período impositivo al que correspondían, ingresando la totalidad de la cuota tributaria y sin aplicación de intereses ni sanciones. La segunda opción consistía en el afloramiento de tales rentas como incremento no justificado, ocultando su origen a la Administración, lo que permitía al contribuyente imputar dicho incremento a las rentas netas no declaradas en períodos impositivos anteriores que pudieran ponerse de manifiesto durante el desarrollo de actuaciones de comprobación o investigación. Aunque nada se establecía en la regulación original, la Disposición Adicional 1ª de la Ley Orgánica 6/1995 introdujo expresamente la exención de responsabilidad penal a quienes hubieran regularizado su situación mediante el citado procedimiento.

También se exigió el ingreso de la totalidad de la cuota tributaria en el régimen de regularización de pensiones procedentes del extranjero mediante la presentación de una autoliquidación complementaria por cada uno de los períodos impositivos no prescritos. La presentación de la misma suponía la condonación de recargos, intereses y sanciones que pudieran resultar aplicables en relación con el ingreso fuera de plazo. Además de ello, se recogía que en aquellos casos en los que la liquidación de los correspondientes recargos, intereses o sanciones aplicables hubiera adquirido firmeza, los obligados tributarios debían solicitar expresamente su condonación y las cantidades ingresadas por tales conceptos serían devueltas.

En el ámbito internacional, el 2014 *OVDP* se articuló sobre la base de dos fases que concluían con la aceptación de la declaración por parte de la Administración tributaria, lo que significaba que la Administración tributaria no iba a proceder a la acusación formal contra el obligado tributario como actuación de inicio del correspondiente procedimiento penal. Para ello, el contribuyente debía proceder al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria y de los intereses devengados como consecuencia del incumplimiento.

Junto a lo anterior, los efectos de la regularización conllevaban la aplicación de la sanción por falta de precisión en las declaraciones del 20%, de la sanción por falta de ingreso o la sanción por falta de pago reguladas en las secciones 6651 (a) (1) y (2) del *Internal Revenue Code* y de una *miscellaneous offshore penalty* del 27'5 %. Esta última sanción ascendía al 50% en determinados supuestos tasados. En el caso de los *Streamlined Procedures* debemos distinguir entre el *Streamlined Foreign Offshore Procedure* en el que se exige el ingreso de la cuota tributaria y de los intereses devengados y el *Streamlined Domestic Offshore Procedure* en el que se exige, además, una *miscellaneous offshore penalty* del 5%.

En el ámbito europeo, en el seno del régimen de la *dichiarazioni integrativa* italiano, el contribuyente debía proceder al ingreso de la cuota tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente a cada uno de los períodos impositivos que pretendía regularizar, incluyéndose un límite mínimo de 300 € si la regularización se refería al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otra parte, su perfeccionamiento conllevaba la exclusión de responsabilidad penal derivada de la comisión de determinados delitos regulados en el Decreto Legislativo, de 10 de marzo de 2000 (n. 74), sobre delitos fiscales y de determinados delitos regulados en el Código Penal a los que hemos hecho referencia en el apartado III del capítulo segundo.

En el caso de la *collaborazione volontaria* debemos tener presente que existían dos vertientes, una nacional y otra internacional. En ambas vertientes el contribuyente debía proceder al ingreso de la cuota tributaria resultante de aplicar la normativa en vigor en cada uno de los períodos impositivos incluidos en la regularización. No obstante, en la vertiente internacional se preveía un sistema alternativo de determinación de la deuda cuando el saldo bancario medio no hubiera superado los 2 millones de euros para cada período impositivo.

Junto a ello, en la vertiente internacional resultaba de aplicación la sanción por incumplimiento de la obligación de declarar inversiones y actividades desarrolladas en el extranjero, aunque se reducía a la mitad cuando se cumplieran determinados requisitos y a tres cuartos cuando dichos requisitos no se cumplieran. En la vertiente nacional la sanción por incumplimiento en materia del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto Regional sobre Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido se reducía a tres cuartos. Además, el procedimiento de regularización extendía sus efectos respecto de la exclusión de responsabilidad

por los delitos en materia de declaraciones regulados en el Decreto legislativo, de 1 de marzo de 2000 (n. 74), por los delitos de blanqueo de capitales y de uso de dinero de procedencia ilícita regulados en el Código Penal italiano. En la versión del año 2016, se incluyó la exclusión de responsabilidad penal por delito de auto-blanqueo de capitales.

En cuanto a los programas de cumplimiento voluntario en los que la determinación de la cuota tributaria a ingresar se calcula mediante la aplicación de un sistema de determinación alternativo al que resultaría de aplicación según la normativa en vigor en el momento del incumplimiento, ya hemos adelantado que en el seno de la vertiente internacional de la *collaborazione volontaria* italiana se empleó un sistema de estas características para aquellos supuestos en los que el valor medio de las inversiones y actividades situadas en el extranjero previamente ocultadas a final de año y de las cantidades no declaradas con anterioridad respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva y del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con diferentes períodos impositivos regularizados no superase los 2 millones de euros para cada período impositivo. Así, se aplicaba un porcentaje del 5% al valor total de las inversiones y actividades previamente ocultadas y localizadas en el extranjero a final de año y de las cantidades previamente no declaradas en relación con dichos impuestos y al resultado se le aplicaba una alícuota del 27% para cada año objeto de regularización.

Pero, en el ordenamiento jurídico italiano previamente se había introducido una medida de regularización en la que se utilizaba un sistema de determinación objetivo de la deuda tributaria. Nos estamos refiriendo al *condono tombale* en el que la determinación de la deuda tributaria era diferente en función de si nos encontrábamos ante una regularización en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto Sustitutivo, del Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Empresas, del Impuesto Regional Italiano sobre las Actividades de Producción y de la Contribución Extraordinaria para Europa, o si nos encontrábamos ante una regularización relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En los primeros casos, el contribuyente debía proceder al pago de un 8% del importe declarado si éste era inferior a 10.000 €, de un 6% de la parte que excediera de 10.000 € y de un 4% respecto de aquella parte que excediera de 20.000 €. En el caso de que se tratase de una regularización respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido debía proceder al ingreso del 2% del

Impuesto correspondiente a la entrega de bienes y prestaciones de servicios y del 2% de las cantidades que habían sido objeto de deducción. Este porcentaje era del 1'5% en aquella parte que superase los 200.000 € y del 1% para la parte que excediera de 300.000 €. A este respecto, cuando la cantidad a ingresar superase los 11.600.000 €, el exceso era reducido un 20%. Además, hay que tener en cuenta que se establecía un importe mínimo a ingresar en el artículo 9 apartados 3 y 4 de la Ley 289/2002.

Respecto de la exclusión de responsabilidad penal derivada de la conducta regularizada, los efectos del procedimiento fueron los mismos que los producidos en el seno de la *dichiarazioni integrativa*, es decir, la exclusión de responsabilidad derivada de la comisión de determinados delitos regulados en el Decreto Legislativo, de 10 de marzo de 2000 (n. 74), sobre delitos fiscales y de determinados delitos regulados en el Código Penal a los que hemos referencia anteriormente.

Asimismo, en el régimen de la Declaración Tributaria Especial el acceso al programa se condicionaba a la presentación de una declaración y a la realización del ingreso resultante de aplicar un 10% al importe o valor de adquisición de los bienes y derechos incluidos en la misma. El ingreso de esta cantidad suponía la no exigibilidad de las sanciones, los intereses de demora o los recargos que hubieran correspondido por el incumplimiento. La eficacia penal de la Declaración Tributaria Especial se determinó en la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en la que se estableció que las rentas inicialmente no declaradas en plazo que fueran regularizadas a través del citado régimen se entenderían declaradas dentro del plazo previsto en la normativa de cada tributo respecto de cada período impositivo en el que debieron imputarse. Es decir, se excluyó la responsabilidad penal derivada de la conducta regularizada una vez concluido el plazo de presentación de las declaraciones que concluyó el 30 de noviembre de 2012.

También se utilizó un sistema objetivo de determinación de la cuota tributaria en las tres versiones del *RERT* portugués en las que el contribuyente que ostentaba la titularidad de determinados activos previamente no declarados podía proceder a regularizar su situación tributaria. Para ello, debía presentar una declaración en la que incluyera elementos patrimoniales situados en el extranjero que no habían sido anteriormente declarados y debía realizar el ingreso de una cantidad resultante de aplicar un porcentaje al valor de los elementos patrimoniales declarados. Este porcentaje era del 5% en el programa implementado en 2005, reduciéndose a la

mitad en aquellos casos en los que todos o alguno de los elementos regularizados eran títulos del Estado portugués o cuando, no siéndolo, se invirtiera un importe similar al valor de tales elementos en dichos títulos. A este respecto, debemos recordar que una previsión de estas características fue considerada contraria a la libre circulación de capitales por el TJUE en su Sentencia de 7 de abril de 2011.

En el año 2010 se volvió a implementar una versión de este programa manteniéndose el mismo porcentaje aplicable, aunque eliminándose la reducción aplicable a los títulos del Estado portugués. Como novedad se incluyó el requisito de la repatriación de los elementos patrimoniales a Portugal o a cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del EEE. En la última versión del citado régimen implementada en el año 2012, si bien se eliminó el requisito de la repatriación, se incrementó el porcentaje aplicable a 7'5%.

Los efectos de la regularización consistieron en la extinción de las obligaciones tributarias exigibles respecto de los elementos declarados, la exclusión de responsabilidad por infracciones tributarias que resultasen aplicables por la llevanza incorrecta de contabilidad o el incumplimiento relativo a la obligación de declarar previamente los elementos ahora regularizados.

Hemos comentado anteriormente que no podemos considerar que la introducción de un programa de cumplimiento voluntario en el que se determine la cuantía a ingresar mediante la aplicación de un sistema alternativo que no resulte indicativo de la capacidad económica del contribuyente suponga un procedimiento de regularización en el que se exige la presentación de una declaración o autoliquidación que conlleve el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria previamente ocultada. Por ello, como veremos más adelante, entendemos que una previsión de estas características puede llevar a la conclusión de que el programa de cumplimiento voluntario en cuestión no ha sido implementado de manera conforme con los principios de justicia tributaria aplicables en el ámbito tributario.

En último lugar, vamos a hacer referencia a aquellos programas en los que la regularización de la situación tributaria no lleva aparejada en sí misma el ingreso de la cuota tributaria previamente no ingresada, ni la exigencia de intereses de demora ni la aplicación de recargos o sanciones.

El primero de ellos fue regulado en el artículo 31 de la Ley 50/1977 en el que se preveía un procedimiento de regularización de balances con efectos en el primer balance que se cerrase con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la norma. En consecuencia, la contrapartida de la regularización consistió en su reflejo contable mediante el empleo de la llamada “Cuenta de Regularización” que podría figurar en el Activo o en el Pasivo, en función de si la cuantía de las incorporaciones era menor o mayor que la de las eliminaciones.

El segundo de ellos se estableció en la Ley 14/1985 mediante la que las contraprestaciones de cualquier tipo (dinerarias o en especie) satisfechas por la captación o utilización de capitales ajenos, incluidas las primas de emisión y amortización, se consideraban rendimientos del capital mobiliario a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Los AFROS fueron excluidos del mencionado régimen general, mediante la introducción de un régimen excepcional que consistía en una retención única del 45% sobre la diferencia entre el importe obtenido y el comprometido a reembolsar, lo que no podía ser inferior al resultado de aplicar dicho porcentaje al rendimiento mínimo fijado por el Ministerio de Economía y Hacienda. A este respecto, debía procederse a la integración de los rendimientos obtenidos en la imposición personal, siendo esta integración diferente en función de si el titular era una persona física o una persona jurídica. Sin embargo, la ausencia de retención de segundas o posteriores transmisiones y la no sujeción a las obligaciones de suministro de información generaba ciertas dudas acerca de la efectiva integración en la imposición personal de tales rendimientos.

Más beneficiosa fue la regularización de la situación tributaria mediante la adquisición de Pagarés del Tesoro que estaban excepcionados del régimen general de retenciones establecido y también de las obligaciones de suministro de información. Nos encontramos ante una medida que fue utilizada para conseguir un aumento de la financiación de la deuda pública a partir de la adquisición de determinados valores que no estaban sujetos al régimen general de retenciones ni a las obligaciones de información establecidas con carácter general para los rendimientos del capital mobiliario.

A pesar de que cuando se introdujo esta medida España no formaba parte de la Unión Europea, debemos tener presente las consideraciones que hemos efectuado anteriormente sobre la

base de la Sentencia del TJUE de 7 de abril de 2011 en la que se determinó que la aplicación de un régimen de regularización que implica un diferente tratamiento de los títulos de deuda pública emitidos por un Estado miembro respecto de los emitidos por otros Estados miembros de la Unión Europea o del EEE supone una restricción injustificada al principio de libre circulación de capitales.

El último de los regímenes apuntados es el régimen de la Deuda Pública Especial introducido en la Disposición Adicional 13ª de la Ley 18/1991. Los efectos que se derivaron del acceso a este programa deben diferenciarse en función de si el titular de dichos activos optó por la amortización ordinaria o por la amortización anticipada. Para quienes optaron por la amortización ordinaria (a los 6 años de su emisión), las condiciones de la regularización fueron más beneficiosas ya que ni dichos activos estaban sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas ni los rendimientos del capital mobiliario o los incrementos de patrimonio procedentes de su amortización sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni al Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, la amortización anticipada suponía el fin de la confidencialidad inherente a la titularidad de tales activos y los rendimientos obtenidos por su amortización estaban sujetos al Impuesto sobre la renta correspondiente. Junto a ello, no debemos olvidar que estas condiciones favorables eran consecuencia de la baja rentabilidad anual de los citados títulos (2% anual), que permitió la financiación del déficit público a un coste muy reducido, lo que puede considerarse como una cierta contraprestación por la parte de la cuota tributaria que no se ingresó por los rendimientos generados por dichos activos.

Con carácter general, las condiciones excepcionales de estos regímenes se explican por la introducción de un cambio normativo significativo que precisa de unas medidas de transición del sistema anteriormente vigente a la aplicación efectiva del nuevo régimen jurídico aplicable. De esta forma, se justificaría por qué no concurren en estos programas todos los elementos señalados como definidores, ni producen los efectos que hemos considerado comunes a la mayoría de los programas de cumplimiento voluntario analizados durante este trabajo de tesis doctoral.

Como hemos comentado anteriormente, además de fundamentarse en la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias, los programas de cumplimiento voluntario especiales se justifican en la existencia de unas circunstancias específicas que se explican por el contexto concreto en el que son implementados. Así pueden

justificarse en una situación de transición política, como la medida implementada en el año 1977⁸⁵⁴, o en un cambio sustancial de las condiciones de aplicación del sistema tributario, como sucedió en las medidas introducidas en los años 1985 y 1991 a las que nos acabamos de referir⁸⁵⁵.

Del análisis realizado, podemos concluir que los efectos que principalmente se derivan de la aplicación de un programa de cumplimiento voluntario se refieren a la forma de determinación de la cuota tributaria, a la exigencia o reducción total o parcial de los intereses de demora y de los recargos correspondientes, a la no aplicación de sanciones tributarias y a la exclusión de la responsabilidad penal derivada de la conducta regularizada.

Mientras en los programas de cumplimiento voluntario generales analizados sí se exige la totalidad de la cuota tributaria para proceder al perfeccionamiento de la regularización, en alguno de los programas de cumplimiento voluntario especiales examinados se aplica un sistema alternativo para la determinación de la cantidad a ingresar e, incluso, en otros no se exige el ingreso de la deuda tributaria previamente no ingresada, ni de los intereses de demora devengados, ni resultan de aplicación los recargos o sanciones correspondientes.

Sobre este aspecto, hemos adelantado que consideramos que los dos tipos de sistemas a los que hemos hecho referencia en último lugar merecen una valoración negativa debido a que la aplicación de una previsión de estas características no impide considerar que el contribuyente procede a la regularización de su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria previamente ocultada. Esta situación entendemos que puede generar ciertas dudas sobre su conformidad a los principios de justicia material aplicables en el ámbito tributario. Por ello, cuando procedamos a analizar el principio de capacidad económica como límite a la implementación de un programa de cumplimiento voluntario deberemos diferenciar en función de si nos encontramos ante un programa en el que se exija el ingreso de la cuota tributaria en su totalidad, ante un programa en el que la cuantía a ingresar se calcula mediante la aplicación de un sistema de determinación alternativo cuyo resultado es una cantidad a tanto alzado para cuyo cálculo no siempre se toma en consideración la cuota tributaria no ingresada como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias o ante un programa en el que no se exija en sí mismo el ingreso de la deuda tributaria previamente no declarada.

⁸⁵⁴ VILLANUEVA SEGURA, S. “Medidas urgentes de reforma fiscal. Aspectos fundamentales”, ob.cit., pág. 21.

⁸⁵⁵ RAMALLO MASSANET, J. “Régimen fiscal de determinados activos financieros”, ob.cit., pág. 1001.

Respecto de los efectos de la regularización sobre la exigencia de intereses de demora o la aplicación de recargos como consecuencia del retraso en el pago de la cuota tributaria correspondiente debemos apuntar que su configuración es más variada. Nos encontramos ante obligaciones accesorias de una obligación tributaria principal que es aquella que tiene por objeto el pago de la deuda tributaria y que cumplen una función diferente. La función principal de los intereses de demora es la indemnización por el retraso en el pago, lo que evita un enriquecimiento injusto del contribuyente incumplidor⁸⁵⁶. Los recargos poseen una función disuasoria del incumplimiento, es decir, suponen un estímulo al cumplimiento extemporáneo⁸⁵⁷. Sin embargo, como hemos comentado anteriormente, en aquellos casos en los que, como sucede en el régimen de los recargos por declaración extemporánea o en el régimen de la *DLU quater* belga, la única obligación accesoria que se exige es el ingreso de un recargo puede considerarse que éste absorbe la función indemnizatoria de los intereses de demora.

Sobre este extremo debemos recuperar las consideraciones efectuadas anteriormente en relación con el difícil contexto en el que se implementan los programas de cumplimiento voluntario y con la diferente justificación que debe predicarse respecto de los programas de cumplimiento voluntario generales y especiales.

Los programas de cumplimiento voluntario son, como hemos manifestado en múltiples ocasiones, medidas destinadas al estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Por ello, su configuración debe realizarse teniendo en cuenta que deben ser lo suficientemente beneficiosos como para incentivar la regularización de la situación tributaria por parte de contribuyentes que inicialmente incumplieron con sus obligaciones tributarias y, al mismo tiempo, deben servir para reafirmar que el comportamiento eminentemente deseado por el legislador es el cumplimiento en período voluntario⁸⁵⁸.

Por ello, entendemos que un coste muy elevado derivado de la regularización espontánea, como podía considerarse el resultante del 2014 *OVDP*, puede suponer un elemento disuasorio del

⁸⁵⁶ NAVARRO FAURE, A. (Coord.) *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob.cit., págs. 265-266.

⁸⁵⁷ BOKOBO MOICHE, S. “La naturaleza jurídica de los recargos tributarios del artículo 31.3 de la Ley General Tributaria”, ob.cit., págs. 709-713.

⁸⁵⁸ OCDE. *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, ob.cit., págs. 20-21.

acceso al correspondiente programa, salvo que las consecuencias derivadas del descubrimiento del incumplimiento por parte de la Administración tributaria competente fueran considerablemente superiores. Igualmente, la existencia de unas condiciones demasiado beneficiosas puede producir un efecto contraproducente para la consecución del objetivo último de estas medidas como sucede en los regímenes de la Declaración Tributaria Especial, del *condono tombale*, de la *collaborazione volontaria* y del *RERT* en los que se prevé un sistema de determinación objetiva de la cuantía a ingresar que nos impide considerar que nos encontramos ante programas que exigen una regularización completa y veraz de la situación tributaria.

Un aspecto que debe considerarse común a prácticamente todos los programas de cumplimiento voluntario analizados y que consideramos que constituye una pieza fundamental en los efectos de la regularización es la exclusión de la responsabilidad administrativa y penal derivada de la situación previa de incumplimiento. La regularización espontánea, completa y veraz se configura como el verdadero reverso de la situación previa de incumplimiento. A este respecto, debemos reiterar la importancia de que la claridad y la precisión impregnen las normas reguladoras de los programas de cumplimiento voluntario⁸⁵⁹. Difícilmente puede garantizarse la consecución del objetivo último de estos programas cuando un aspecto básico de la regularización como es su incidencia en la responsabilidad administrativa y penal de la conducta corregida no se encuentra expresamente definido durante el período abierto para la regularización.

Por ello, consideramos que el hecho de que el alcance del régimen establecido en la Disposición Adicional 13ª y 14ª de la Ley 18/1991 y del régimen de la Declaración Tributaria Especial respecto de la responsabilidad administrativa y penal derivadas de la conducta regularizada se produjera una vez finalizado el plazo otorgado para acceder al programa supone una vulneración del principio de seguridad jurídica en su vertiente de seguridad de orientación. Como hemos comentado anteriormente, las condiciones para la regularización y los diferentes efectos que producen los programas de cumplimiento voluntario son aspectos que deben estar claramente determinados de forma previa a su implementación. Además de ello, de entre todos los efectos descritos no debe negarse la importancia de la incidencia de la regularización en la responsabilidad administrativa y penal, máxime teniendo en cuenta la importancia de este aspecto para que el contribuyente valore su participación en un programa de cumplimiento voluntario,

⁸⁵⁹ OCDE. *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advice*, ob.cit., págs. 11-12.

sobre todo en aquellos supuestos en los que por la cuantía no ingresada resulte posible la imposición de una pena privativa de libertad.

II. EL NECESARIO EQUILIBRIO DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Hemos expresado en diversas ocasiones a lo largo de esta tesis que los programas de cumplimiento voluntario constituyen una excepción en los términos generales de aplicación del sistema tributario. Mediante su implementación el legislador otorga a los contribuyentes previamente incumplidores una oportunidad para la regularización de su situación tributaria que puede implicar la exigencia total o parcial de la deuda tributaria, la exigencia o reducción total o parcial de los intereses de demora, la aplicación de determinados recargos, e incluso, la extinción de la responsabilidad administrativa o penal derivada de la conducta regularizada⁸⁶⁰. Por ello, entendemos que estos programas deben ser explicados teniendo en cuenta que no todos los contribuyentes adoptan la misma postura en lo que al cumplimiento de las obligaciones tributarias se refiere. Esta diferente posición es el elemento determinante para que las Administraciones tributarias adapten su respuesta al comportamiento del contribuyente, siempre respetando los límites constitucionales establecidos al efecto⁸⁶¹.

Expuesto lo anterior, debemos hacer referencia a determinados principios constitucionales que ordenan el sistema tributario con carácter general y que deben ser tenidos en cuenta por el legislador durante la implementación de una medida de estas características. Estos principios son el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución española), el principio de reserva de ley (artículos 31.3, 133.1 y 133.3 del citado texto constitucional) y los principios de justicia material aplicables en materia tributaria (artículo 31.1 del mismo texto).

La importancia de realizar un análisis del necesario equilibrio de los programas de cumplimiento voluntario con determinados principios constitucionales descansa en “su carácter de valores básicos asumidos, en cuanto tales, por la norma fundamental del Estado”. Citando

⁸⁶⁰ SOTO BERNABEU, L. “Los programas de cumplimiento voluntario como medidas de estímulo al cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias”, en *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2018, págs. 210-212.

⁸⁶¹ FREEDMAN, J. “Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, ob.cit., pág. 641.

igualmente a BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, estos principios “cumplen una función ordenadora que se refleja en los terrenos normativo e interpretativo”, por lo que “puede decirse que (...) tienen un valor no sólo programático, sino también preceptivo, en el sentido de garantizar la producción normativa de conformidad con determinados criterios y valores asumidos como tales”⁸⁶².

A este respecto, consideramos oportuno aclarar que nuestro estudio respecto del principio de seguridad jurídica, del principio de reserva de ley y de los principios de justicia material aplicables en materia tributaria se basará en una definición breve de cada uno de ellos a modo de introducción, dedicando la mayor parte de nuestro análisis a incidir en algunas de las manifestaciones de los citados principios en relación con los programas de cumplimiento voluntario.

1. Las exigencias del principio de seguridad jurídica en relación con los programas de cumplimiento voluntario

El artículo 9.3 de la Constitución española recoge expresamente el principio de seguridad jurídica al establecer que “la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

Como señaló GARCÍA NOVOA⁸⁶³, el principio de seguridad jurídica “se deduce de la propia esencia de un Estado de Derecho donde prevalezcan los valores frente al legalismo”. Sin embargo, su incorporación a nuestra Carta Magna “se lleva a cabo con la vocación de garantizar su eficacia aplicativa”, lo que “supone su reconocimiento como derecho a la seguridad jurídica” cuya titularidad corresponde a los contribuyentes. De esta forma, el citado autor concluye que el principio de seguridad jurídica tiene una doble vertiente, ya que se configura como un límite para el legislador y, al mismo tiempo, como un “derecho” del contribuyente “a un Derecho seguro”.

⁸⁶² BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, Alicante: Compas, 1989, pág. 162.

⁸⁶³ GARCÍA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 2000, pág. 37-42.

Más concretamente, el principio de seguridad jurídica ha sido definido por el Tribunal Constitucional como “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente”. Para el máximo intérprete de la Constitución “la seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”⁸⁶⁴.

Posiblemente, garantizar un clima de seguridad jurídica durante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario sea uno de los principales retos a los que se enfrentan el legislador y las Administraciones tributarias. A este respecto, debemos tener presente que “el principio de seguridad jurídica vincula a todos los poderes públicos, incluidos el legislativo y el judicial, y que la aplicación del Derecho ha de interpretarse en un sentido amplio, donde tengan cabida no sólo la aplicación de las normas, sino también su creación e interpretación”⁸⁶⁵.

De este modo, tradicionalmente se han distinguido dos manifestaciones del principio de seguridad jurídica. Por un lado, la llamada “seguridad de orientación” que produce sus efectos en el ámbito de la elaboración normativa y se dirige como un mandato hacia el legislador. Por otro lado, la llamada “seguridad de realización” que consiste en la garantía de que las disposiciones normativas van a ser interpretadas y aplicadas respetando lo previsto en las mismas, de acuerdo con un cierto grado de previsibilidad y que se configura como un mandato dirigido a la Administración y a los tribunales⁸⁶⁶.

Sobre este extremo debemos precisar que, aunque en el plano teórico las manifestaciones del principio de seguridad jurídica en el proceso de creación y en el proceso de aplicación del Derecho sean fácilmente delimitables, en la práctica, la disociación de ambas manifestaciones

⁸⁶⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 27/1981, de 20 de julio (FJ 10ª), Sentencia del Tribunal Constitucional nº 99/1987, de 11 de junio (FJ 6º), Sentencia del Tribunal Constitucional nº 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º), Sentencia del Tribunal Constitucional nº 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3º) o Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997 (FJ 3º).

⁸⁶⁵ SÁNCHEZ PINO, A.J. “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, en *Revista Española De Derecho Financiero*, nº 109-110, 2001, pág. 163.

⁸⁶⁶ GARCÍA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob.cit., págs. 74-83.

resulta más problemática. Esto es así debido a que resulta innegable que el proceso de aplicación de las normas “será seguro en la medida en que lo sea la norma que se aplica”⁸⁶⁷.

En este punto consideramos oportuno concretar cuáles son las exigencias del principio de seguridad jurídica en relación con los programas de cumplimiento voluntario como medidas destinadas al estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Para ello, realizaremos de forma concisa determinadas precisiones en cuanto al contenido de ambas manifestaciones y resaltaremos ciertos aspectos de los diferentes programas de cumplimiento voluntario analizados que entendemos que inciden directamente en las mismas.

En relación con las exigencias del principio de seguridad jurídica en el proceso de creación del Derecho, debemos tener presente que éstas pueden resumirse en tres aspectos concretos que se engloban en la idea de que el principio de seguridad jurídica exige que “los ciudadanos sepan a qué atenerse”⁸⁶⁸.

En primer lugar, el principio de seguridad jurídica exige que las normas sean públicas, de manera que los contribuyentes puedan conocer el contenido de las normas que resulten de aplicación al caso en concreto, así como las consecuencias que derivan de dicha aplicación⁸⁶⁹.

En segundo lugar, se requiere un cierto grado de estabilidad de las normas, de forma que se proteja “la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación tributaria vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles”. No obstante, a este respecto debemos añadir que el principio de seguridad jurídica “no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente”, (...) “ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento

⁸⁶⁷ GARCÍA NOVOA, C. Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. En FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS. *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pág. 240.

⁸⁶⁸ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º).

⁸⁶⁹ SÁNCHEZ PINO, A.J. “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, ob.cit., pág. 167.

de un determinado régimen fiscal”⁸⁷⁰. Este hecho conlleva que no pueda ser rechazada con carácter general la retroactividad de las normas tributarias⁸⁷¹.

Y, por último, el principio de seguridad jurídica reclama que las normas sean “lo suficientemente claras como para que de su aplicación se deriven unas obligaciones ciertas para los ciudadanos”⁸⁷². Es decir, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, el legislador “debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse”⁸⁷³.

Sobre este extremo, el Tribunal Constitucional ha interpretado que el mandato de que las normas sean claras y precisas no implica que se considere infringido el principio de seguridad jurídica cuando una norma no plantea y resuelve por sí misma y de modo explícito todos los problemas que pueden derivar de su aplicación. “Sólo si, en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica”⁸⁷⁴.

Respecto de las exigencias del principio de seguridad jurídica en el proceso de aplicación del Derecho debemos tener presente que el objeto de la misma “son, o bien, actividades materiales de los aplicadores del Derecho, o bien, principios, criterios o técnicas de aplicación del Derecho, especialmente referibles a la metodología aplicativa”⁸⁷⁵. Como puede deducirse de lo expuesto, el principio de seguridad jurídica en su vertiente de “seguridad de orientación” se configura como un estadio previo a su vertiente de “seguridad de realización”.

⁸⁷⁰ Sobre este extremo véase la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º) y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3º).

⁸⁷¹ ASOREY, R.O. “El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”, en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, nº 66, 1990, págs. 174-178.

⁸⁷² SÁNCHEZ PINO, A.J. “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, ob.cit., pág. 168.

⁸⁷³ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 46/1990, de 15 de marzo (FJ 4º).

⁸⁷⁴ Pueden consultarse a este respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º); la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 104/2000, de 13 de abril (FJ 7º); y la Sentencia nº 37/2012, de 19 de marzo (FJ 8º).

⁸⁷⁵ GARCÍA NOVOA, C. Aplicación de los tributos y seguridad jurídica, ob.cit., pág. 240.

De esta forma, debe considerarse que el proceso de aplicación de las normas tributarias se produce de conformidad con las exigencias del principio de seguridad jurídica cuando estas actuaciones “se desarrollen, por ejemplo, con publicidad o cuando concluyan en un plazo razonable, evitando situaciones de pendencia”. A este respecto, GARCÍA NOVOA apunta que “la principal manifestación de la seguridad jurídica que se puede dar en fase de aplicación de la norma será la interdicción de la arbitrariedad”⁸⁷⁶.

Junto a la interdicción de la arbitrariedad⁸⁷⁷ existen determinados institutos jurídicos en nuestro ordenamiento tributario que constituyen una manifestación del principio de seguridad jurídica en relación con la aplicación del Derecho como la cosa juzgada o la prescripción del derecho de la Administración a liquidar y/o exigir una deuda tributaria⁸⁷⁸.

Debido a su incidencia respecto de los programas de cumplimiento voluntario nacionales recientemente implementados en nuestro ordenamiento jurídico, vamos a centrarnos en la cosa juzgada o invariabilidad de las resoluciones judiciales como una de las exigencias del principio de seguridad jurídica recogido en el mencionado artículo 9.3 de nuestra Constitución. Como señala SÁNCHEZ PINO, “la cosa juzgada, en cuanto imposibilita la revisión de las situaciones judiciales firmes, se erige también como límite a la eficacia retroactiva de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de una ley”⁸⁷⁹.

Retomando las consideraciones realizadas sobre la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto Ley 12/2012 debemos recordar que, según lo establecido en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, la declaración de inconstitucionalidad de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley no permite revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de dichas disposiciones.

En relación con el alcance de dicho límite a las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en su Sentencia nº 45/1989, de 20 de febrero, y en su Sentencia nº 185/1995 interpretando que tal limitación alcanza no sólo a

⁸⁷⁶ GARCÍA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob.cit., págs. 74-83.

⁸⁷⁷ ASOREY, R.O. “El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”, ob.cit., págs. 181-182.

⁸⁷⁸ SÁNCHEZ PINO, A.J. “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, ob.cit., págs. 178-185.

⁸⁷⁹ *Ibidem*, pág. 179.

aquellas situaciones que hayan sido definitivamente decididas por una resolución judicial con fuerza de cosa juzgada, sino también a todas aquellas situaciones que hayan sido consentidas a fecha de publicación de la Sentencia como, por ejemplo, una liquidación o actuación tributaria reclamable que no haya sido impugnada en tiempo y forma⁸⁸⁰.

Expuesto cuanto antecede, existen determinados aspectos del régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario implementados en España que consideramos que pudieron o pueden constituir una vulneración del principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Como hemos comentado, debido al carácter complementario de ambas manifestaciones, vamos a hacer referencia a algunos ejemplos que consideramos relevantes en aras de analizar las exigencias del principio de seguridad jurídica en su vertiente de seguridad de orientación en relación con los programas de cumplimiento voluntario, sin obviar la incidencia directa que éstos tienen en la vertiente de seguridad de aplicación del citado principio.

Ya hemos planteado previamente sobre el régimen de los recargos por declaración extemporánea que, desde la redacción del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963 tras la modificación operada por la Ley 18/1991, el citado régimen acusó la falta de una regulación específica sobre el procedimiento de liquidación de los mencionados recargos. En ese momento, dicha carencia se intentó suplir mediante la publicación de unas Instrucciones del Departamento de Recaudación de la AEAT publicadas a principios del año 1992.

Más tarde, la posterior reforma del régimen de las declaraciones extemporáneas mediante la Ley 25/1995 fue igualmente acompañada de la publicación de la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la AEAT en la que se previó expresamente que la Administración, a través de los órganos de gestión, era la encargada de liquidar y notificar la liquidación de los recargos por declaración extemporánea al obligado tributario.

Como hemos puesto de manifiesto en el apartado II del capítulo segundo, la vigencia del mencionado programa de cumplimiento voluntario general ha venido marcada por la sucesión de diversas reformas legislativas que no han sido aprovechadas para resolver las dudas sobre el procedimiento de liquidación de los citados recargos. Sin embargo, el citado procedimiento se ha

⁸⁸⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 45/1989, de 20 de febrero (Antecedente 4º) y Sentencia del Tribunal Constitucional nº 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 10º).

venido consolidando en la práctica mediante la concesión de un trámite de audiencia al obligado tributario de forma previa a la liquidación, tal y como se recoge en la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente del año 2009.

Sobre este particular, ya hemos repetido en numerosas ocasiones que la claridad y precisión de los términos de un programa de cumplimiento voluntario resulta un requisito fundamental para garantizar su eficacia⁸⁸¹. De esta forma, entendemos que una regulación expresa del procedimiento de liquidación de los mencionados recargos conllevaría un reforzamiento del principio de seguridad jurídica en relación con la aplicación del programa de cumplimiento voluntario general implementado en nuestro ordenamiento jurídico, algo que debería valorarse muy positivamente.

La regulación legal de un procedimiento en el que se reconozca expresamente el derecho a un trámite de audiencia previo a la liquidación de los recargos por declaración extemporánea consideramos que aportaría seguridad jurídica a las relaciones entre la Administración y los administrados. Por un lado, esta situación generará certeza debido a que el contribuyente podrá prever de antemano las consecuencias jurídicas y los efectos derivados de la regularización, es decir, supondrá una garantía del principio de seguridad jurídica en su vertiente de “seguridad de orientación”. Por otro lado, puede servir para asegurar que la interpretación y aplicación de las normas se produce de forma acorde con su contenido, lo que incidirá en las exigencias del principio de seguridad jurídica en su vertiente de “seguridad de realización” y puede suponer el fin de las dudas sobre la automaticidad de los mismos⁸⁸².

En otro orden de ideas, un aspecto a valorar positivamente del régimen de los recargos por declaración extemporánea lo constituye el hecho de que se incluya dentro del contenido del propio artículo 27 de la Ley General Tributaria un apartado en el que se define de forma concisa qué debe considerarse requerimiento previo de la Administración a efectos de considerar inaplicable el citado régimen de regularización.

A pesar de las consideraciones negativas que suscitó el carácter didáctico de la Ley General Tributaria de 2003 debido a la existencia de múltiples definiciones, compartimos la opinión de

⁸⁸¹ OCDE. *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative analysis, guidance and policy advice*, ob.cit., págs 11-14.

⁸⁸² BOSCH CHOLBI, J.L.; URIOL EGIDO, C. “Matizaciones a la imposición automática del recargo por presentar, extemporánea pero espontáneamente, una declaración tributaria o autoliquidación con ingreso”, ob.cit., pág. 30.

SOLER ROCH cuando afirma que este hecho “obedece a una opción deliberada de técnica legislativa que ha elegido potenciar el carácter didáctico de esta Ley, entre otras razones por considerar que ésa es una de las manifestaciones de su función codificadora y por entender que los conceptos legales son una garantía de seguridad jurídica”⁸⁸³.

Respecto al tema que nos ocupa, consideramos que la definición expresa de requerimiento previo de la Administración incluido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria aporta seguridad jurídica al procedimiento de regularización debido a que el conocimiento formal del obligado tributario de cualquiera de las actuaciones administrativas enumeradas supone la consideración de la declaración como no voluntaria, siendo éste el elemento que permite excluir la aplicación del citado régimen de regularización. Esta situación garantiza la claridad y precisión en los términos de acceso al programa, lo que debe considerarse un aspecto positivo en aras de la consecución del objetivo último de una medida de estas características que es la mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

Por su parte, vamos a referirnos a algunos aspectos de los programas de cumplimiento voluntario especiales implementados en nuestro ordenamiento jurídico y que consideramos que nos ayudarán a perfilar las exigencias del principio de seguridad jurídica en relación con la determinación de los efectos de la regularización. Para ello, analizaremos ciertos aspectos del régimen de regularización de balances introducido mediante la Ley 50/1977, del régimen de Deuda Pública Especial y de declaraciones complementarias regulado en las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991 y del régimen de la Declaración Tributaria Especial introducido por el Real Decreto Ley 12/2012.

Mediante el artículo 31 de la Ley 50/1977 se introdujo una vía para que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto Industrial en su modalidad de Cuota de Beneficios pudieran proceder a una regularización parcial de balances para adecuar sus declaraciones posteriores y documentos contables a la realidad.

La falta de claridad y precisión fueron una de las características más destacables de la determinación de los efectos de la regularización por esta vía. Como hemos explicado

⁸⁸³ SOLER ROCH, M.T. Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria, en *Estudios en homenaje al profesor PÉREZ DE AYALA*, Madrid: Dykinson, 2007, pág. 109.

anteriormente, mientras que en el primer párrafo del artículo 31 se establecía que la regularización suponía la exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, en el último párrafo de ese mismo artículo se limitaba el alcance de esa exención a la fecha del primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la norma. Junto a ello, la Orden de 14 de enero de 1978 reducía el alcance de esa exención hasta el día 17 de noviembre de 1977. Más tarde, esta situación fue resuelta por el Tribunal Supremo en diversas Sentencias⁸⁸⁴ en las que se inclinó por una interpretación no restrictiva de los efectos que producía la regularización, declarando que la mencionada exención alcanzaba a todos los impuestos debidos por los sujetos pasivos hasta la fecha en la que se cerrase el primer balance posterior a la entrada en vigor de la Ley 50/1977, que fue el día 31 de diciembre de 1977 para las sociedades con período impositivo coincidente con el año natural.

También surgieron dudas respecto de si los efectos de la regularización se extendían a operaciones contabilizadas parcialmente, debido a que en el artículo 31 se determinaba que la exención estaba vinculada a los impuestos directos e indirectos que derivasen del procedimiento de regularización. A este respecto, la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 6 de febrero de 1978 estableció que en los supuestos en los que existieran operaciones contabilizadas parcialmente, la Inspección se limitaría a comprobar si se había procedido al ingreso de las cuotas correspondientes.

Sin embargo, la Subsecretaría de Hacienda del Estado dictó unas Instrucciones en el año 1982 en las que determinaba que la exención alcanzaba también a las cuotas tributarias de los impuestos que resultasen de las anotaciones contables realizadas parcialmente, lo que fue finalmente contradicho por el TEAC y por el Tribunal Supremo. A estos efectos, en la Resolución del TEAC de 25 de abril de 1983 y en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 1997, entre otras, se dio por terminada la incertidumbre al respecto, ya que se concretó que las operaciones contabilizadas de forma parcial no podían disfrutar de los beneficios de la regularización de operaciones previamente ocultadas.

⁸⁸⁴ Como ejemplo de ello encontramos la Sentencia de 3 de diciembre de 1987 (FJ 1º), la Sentencia de 27 de abril de 1988 (FJ 1º), la Sentencia de 21 de mayo de 1988 (FJ 1º) y la Sentencia de 19 de mayo de 1992 (FJ 3º), citadas anteriormente.

Otro de los aspectos que estimamos oportuno destacar se refiere a que, a pesar de que el reflejo contable de las operaciones de regularización debía producirse hasta el día 30 de junio de 1978, las condiciones para la comprobación de las declaraciones presentadas se regularon en la Orden de 2 de septiembre de 1982. Es decir, un aspecto fundamental de un procedimiento de regularización de la situación tributaria como es el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación de la Administración tributaria competente se determinó una vez concluido el período de tiempo habilitado para su perfeccionamiento.

Estas tres situaciones consideramos que suponen un ejemplo de cómo la falta de claridad y precisión en los términos del programa pueden incidir de forma directa en el respeto de las exigencias del principio de seguridad jurídica en su vertiente de “seguridad de orientación”, que representa un mandato de que las normas sean lo suficientemente claras para que de su aplicación se deriven unas obligaciones ciertas para los contribuyentes incluidos en su ámbito subjetivo de aplicación. Sin duda, esta situación de inseguridad jurídica también pudo influir en la aplicación de la norma en cuestión, tanto por la Administración tributaria competente como por los tribunales que conocieron de los distintos asuntos planteados al respecto, lo que demuestra la conexión existente entre las manifestaciones del principio de seguridad jurídica en los procesos de creación y de aplicación de las normas.

En el caso del procedimiento de canje de Deuda Pública Especial y del procedimiento de presentación de declaraciones complementarias introducidas en nuestro ordenamiento jurídico en el año 1991, debemos apuntar que nada se establecía en la normativa reguladora de tales figuras respecto de la eficacia penal de la regularización. Esta situación, lógicamente, generó cierta incertidumbre sobre si la regularización extendía sus efectos a la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Con el objetivo de poner fin al debate planteado en torno a la eficacia penal de la regularización de la situación tributaria llevada a cabo en el seno de los procedimientos establecidos en las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991, se introdujo la Disposición Adicional 1ª en la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio. En este precepto se reguló expresamente la exención de responsabilidad penal para quienes hubieran suscrito Deuda Pública conforme al procedimiento previsto en la Disposición Adicional 13ª de la Ley 18/1991 y para

quienes hubieran regularizado su situación siguiendo el procedimiento establecido en la Disposición Adicional 14ª del mismo texto legal.

Resulta llamativo el hecho de que el alcance penal de la regularización se determinase legalmente en el año 1995, cuando el canje de Deuda Pública Especial debió realizarse respecto de activos que se encontrasen en circulación entre el 8 de junio de 1991 y el 1 de enero de 1992 y el plazo para presentar las declaraciones complementarias finalizó el día 31 de diciembre de 1991. De esta manera, no puede negarse que el hecho de que se concreten determinados aspectos de la regularización de forma posterior a la conclusión del plazo otorgado para acceder al correspondiente programa de cumplimiento voluntario contribuye a generar un clima de inseguridad jurídica durante la aplicación del mismo. El principio de seguridad jurídica como mandato dirigido al legislador de que las normas sean claras, estables y públicas puede verse vulnerado cuando se produce la determinación del alcance de la regularización posteriormente a la conclusión del plazo abierto a los contribuyentes incumplidores para que corrijan su situación tributaria. Por este motivo, defendemos que los distintos elementos de un programa de cumplimiento voluntario deben estar determinados de forma clara y precisa con carácter previo a su implantación.

De forma similar, se plantearon dudas respecto del alcance penal de la regularización llevada a cabo mediante el régimen de la Declaración Tributaria Especial introducida en nuestro ordenamiento jurídico mediante el Real Decreto Ley 12/2012. En el momento de la entrada en vigor de la norma, la exención de la responsabilidad penal derivada del delito se encontraba en el artículo 305.4 del Código penal que establecía que “quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria”.

Anteriormente nos hemos referido a los interrogantes que planteaba ese apartado en relación a cuál era la concreta conducta exigida para proceder a la regularización de la situación tributaria, lo que se había venido resolviendo por la jurisprudencia al considerar que era necesario que el contribuyente procediera al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. Finalmente, con la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se resolvieron de forma definitiva las dudas planteadas, ya que se determinó expresamente que se considerará regularizada la situación tributaria cuando el contribuyente proceda al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria.

Esta norma fue aprovechada para determinar la eficacia de la Declaración Tributaria Especial respecto de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. De esta forma, en su Disposición Adicional Única se estableció que las rentas inicialmente no declaradas que fueran regularizadas mediante la presentación de la mencionada declaración se entenderían declaradas dentro del plazo establecido en la normativa del tributo correspondiente.

Es decir, de nuevo nos encontramos con un programa de cumplimiento voluntario en el que la eficacia penal de la regularización se determina una vez finalizado el plazo otorgado para acceder al mismo. Por ello, recuperamos aquí las consideraciones efectuadas respecto de la necesidad de que los distintos elementos del régimen jurídico de un programa de cumplimiento voluntario estén determinados de forma clara y precisa y respecto de que, en relación con la eficacia del procedimiento de regularización, no puede obviarse la especial importancia de las consecuencias penales por la repercusión directa en la situación del contribuyente arrepentido.

En relación con el régimen de la Declaración Tributaria Especial debemos referirnos también a los efectos de la misma sobre futuras comprobaciones. En función de lo establecido en el apartado 17º del Primer Informe de la DGT, no resultaba procedente la comprobación aislada de la citada declaración debido a que la misma no se presentaba en cumplimiento de una obligación tributaria, ni siquiera de carácter informativo. Simplemente podía ser ésta comprobada con el objetivo de verificar su ajuste a la realidad cuando el contribuyente la invocase en el seno de un procedimiento de comprobación.

Sin embargo, posteriormente se han venido sucediendo determinados pronunciamientos de diversos Tribunales Superiores de Justicia en los que se acepta la posibilidad de que las informaciones reveladas a través de la Declaración Tributaria Especial analizadas en conjunto con los datos que obran en poder de la Administración constituyan un indicio suficiente para fundamentar la emisión de una orden de registro de una vivienda o la apertura de una caja de seguridad situada en una entidad de crédito⁸⁸⁵.

⁸⁸⁵ Véase la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 11 de junio de 2014 (FJ 4º), la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 3 de junio de 2015 (FJ 3º) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de julio de 2015 (FJ 2º).

También existen pronunciamientos en los que se confirma la posibilidad de comprobar ejercicios incluidos y no incluidos dentro del ámbito objetivo de la Declaración Tributaria Especial, de proceder a dictar una liquidación y de imponer una sanción cuando el contribuyente no pueda probar la correspondencia del dinero regularizado con la cuantía resultante de la liquidación. Ejemplo de ello son la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 9 de enero de 2017 (FJ 1º y 3º), que se pronuncia sobre la posibilidad de iniciar actuaciones de comprobación respecto de ejercicios incluidos en la Declaración Tributaria Especial y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 14 de julio de 2014 (FJ 7º), que se refiere a la comprobación de otros sujetos pasivos distintos a los que presentaron la correspondiente declaración y de otros conceptos tributarios no incluidos en la misma.

Sobre este extremo, debemos mostrar nuestro desacuerdo con los argumentos utilizados por la Administración en las Sentencias enumeradas, ya que no debería considerarse como indicio para iniciar un procedimiento de comprobación que las cuentas en las que se depositó el dinero a regularizar se hubieran abierto apenas unos días antes de presentar la Declaración Tributaria Especial. Esta situación contrasta con el reducido nivel de exigencia de los términos establecidos para la regularización del dinero en efectivo, ya que los únicos requisitos para formalizar la regularización eran la mera manifestación de su titularidad y su depósito previo en una cuenta bancaria que reuniera ciertas condiciones.

La situación descrita supone una quiebra del principio de seguridad jurídica y del principio de confianza legítima que deben regir la relación jurídico-tributaria. Además, consideramos que este aspecto constituye un ejemplo de cómo la falta de claridad de la normativa puede generar en los destinatarios de la misma una “incertidumbre razonablemente insuperable”⁸⁸⁶ acerca de la previsibilidad de sus efectos. De esta forma, entendemos que en el régimen jurídico de la Declaración Tributaria Especial se produjo una vulneración del principio de seguridad jurídica ante la ausencia de una regulación expresa y clara respecto de los efectos sobre futuras comprobaciones.

⁸⁸⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 150/1990, de 4 octubre (FJ 8º), Sentencia del Tribunal Constitucional nº 104/2000, de 13 abril (FJ 7º) y Sentencia del Tribunal Constitucional nº 37/2012, de 19 marzo (FJ 8º).

Por este motivo debemos precisar que, si bien resulta acertado que se regule expresamente que las informaciones reveladas conforme al programa de cumplimiento voluntario en cuestión no constituyen un indicio suficiente para iniciar un procedimiento de comprobación e investigación, tal y como sucede en el régimen de la *DLU quater* belga⁸⁸⁷ y en las tres versiones del *RERT* portugués⁸⁸⁸, las Administraciones tributarias deben mantener sus facultades de comprobación e investigación respecto de los hechos declarados mediante este tipo de procedimientos. Esto es así porque consideramos que es indispensable para garantizar el correcto funcionamiento de una medida de estas características. No debemos perder de vista que el objetivo a largo plazo de estas medidas es el estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, por tanto, parece un requisito fundamental para perfilar el comportamiento del contribuyente previamente incumplidor que la regularización se realice de forma completa y veraz.

Otro aspecto al que debemos referirnos brevemente es a la posibilidad de que, una vez finalizado el plazo abierto para acceder a un determinado programa de cumplimiento voluntario, se haga pública la lista de contribuyentes que regularizaron su situación tributaria. Ya hemos mencionado que en junio del año 2017 se admitió a trámite una proposición de Ley en el Congreso de los Diputados relativa a la publicación de la identidad de las personas, sociedades y demás entidades con personalidad jurídica acogidas al régimen de la Declaración Tributaria Especial.

Para ello, se pretendía seguir el procedimiento establecido en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria que regula la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante en nuestro ordenamiento. A pesar de que finalmente dicha iniciativa caducó, debemos realizar algunas precisiones respecto de la incidencia de la introducción de un cambio normativo *a posteriori* en las exigencias del principio de seguridad jurídica en el proceso de creación del Derecho.

Sobre este extremo, debemos recordar que el artículo 7 de la Orden de 30 de mayo establecía el carácter reservado de los datos revelados mediante la Declaración Tributaria Especial, a los que resultaba de aplicación lo establecido en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. Por ello, repetimos que ni la “alarma social” derivada de la publicación de numerosos casos de corrupción

⁸⁸⁷ *Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale.*

⁸⁸⁸ *Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho. Primeira alteração à Lei n.º 55-B/2004, de 20 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2005).*

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, Orçamento Estado 2010

Decreto-Lei n.º 67/2016, de 3 de novembro. Aprova o programa especial de redução do endividamento ao Estado.

en los que los investigados habían presentado una Declaración Tributaria Especial ni la “lógica indignación de la ciudadanía” permiten considerar que concurren en este supuesto los elementos necesarios que nos lleven a concluir que existe una “exigencia cualificada de interés general”⁸⁸⁹ para justificar un cambio en el régimen jurídico aplicable al tratamiento de los datos obtenidos a raíz de un procedimiento de regularización de la situación tributaria mediante la aprobación de una norma con carácter retroactivo. En este supuesto estimamos que debe prevalecer el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima que deben regir la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes sobre la admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales.

Para concluir, vamos a mencionar dos trámites incluidos en los programas de cumplimiento voluntario implementados en Canadá y Estados Unidos que entendemos que pueden servir para reforzar la garantía del principio de seguridad jurídica en los programas de cumplimiento voluntario implantados en nuestro ordenamiento jurídico.

En primer lugar, nos referimos a un aspecto concreto coincidente en los regímenes de *VDP* canadiense y de 2014 *OVDP* estadounidense que consideramos que puede aportar mayor claridad respecto de la conducta exigible para llevar a cabo la regularización y conocer de antemano las consecuencias de este tipo de procedimientos.

En el *VDP* canadiense se prevé la posibilidad de que el contribuyente realice una solicitud preliminar en la que presenta a la *Canada Revenue Agency* su situación tributaria de forma anónima. Este trámite tiene carácter informal, no es vinculante para ninguna de las partes implicadas y nunca supone la aceptación automática de la solicitud. Además, al realizarse de forma completamente anónima no puede ser utilizado por la Administración tributaria para comprobar, investigar, sancionar o remitir el asunto a la jurisdicción penal.

De esta forma, para completar el proceso de regularización es necesario que el contribuyente presente una solicitud firmada en la que incluya sus datos identificativos y los de su asesor fiscal en caso de recibir la asistencia de éste. Según explica la Administración tributaria canadiense, la inclusión de un trámite preliminar tiene como finalidad que el contribuyente conozca mejor el funcionamiento del sistema de regularización, entienda las consecuencias que conllevaría el

⁸⁸⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 173/1996, de 31 de octubre (FJ 5º) y Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de octubre (FJ 11º).

mantenimiento de un comportamiento incumplidor y sea informado del resultado de aplicar las disposiciones relativas al programa de cumplimiento voluntario⁸⁹⁰.

Por su parte, en Estados Unidos el *Internal Revenue Service* lleva a cabo una práctica generalizada de *voluntary disclosure* que, hasta el 28 de septiembre de 2018⁸⁹¹, podía llevarse a cabo a través del conocido como el 2014 *OVDP*. En este programa se recogía una previsión similar a la analizada respecto del régimen canadiense, ya que se preveía la posibilidad de que los contribuyentes planteasen situaciones hipotéticas sin revelar su identidad.

Igualmente, este trámite previo tampoco suponía la satisfacción de los requisitos necesarios para perfeccionar la regularización. Además de lo anterior, se preveía que, si durante el plazo previsto para resolver este trámite previo se producía alguna de las circunstancias que convertían la declaración en involuntaria, el contribuyente dejaba de reunir los requisitos necesarios para formalizar su acceso al mencionado programa.

Junto a ello, con carácter previo a la presentación de una solicitud de acceso al procedimiento de regularización, el contribuyente podía iniciar un trámite de pre-autorización⁸⁹². Así, el propio contribuyente o su representante debían presentar ante la Administración tributaria estadounidense sus datos personales, la información relativa a los activos que pretendía regularizar y la información de las instituciones financieras en las que se encontraban depositados dichos activos. En los 30 días siguientes, la Administración tributaria se encargaba de notificar a los contribuyentes si reunían los requisitos para formar parte del programa, aunque esto no suponía una garantía de acceso al programa. Para formalizar su acceso, una vez recibida la notificación, el contribuyente disponía de un plazo de 45 días para completar la declaración.

⁸⁹⁰ La información sobre el trámite de las solicitudes preliminares en el *Voluntary Disclosures Program* canadiense puede consultarse en los siguientes enlaces: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/ic00-1r6-voluntary-disclosures-program.html> y <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/16-5/voluntary-disclosures-program.html> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁸⁹¹ La nota de prensa en la que el *IRS* anuncia el final del 2014 *OVDP* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.irs.gov/newsroom/irs-to-end-offshore-voluntary-disclosure-program-taxpayers-with-undisclosed-foreign-assets-urged-to-come-forward-now> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁸⁹² A este respecto puede consultarse el *Offshore Voluntary Disclosure Program Frequently Asked Questions and Answers 2014, FAQ 22-23*, disponible en <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program-frequently-asked-questions-and-answers-2012-revised> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Mediante la introducción de este tipo de trámites en la normativa de un programa de cumplimiento voluntario entendemos que se persigue reforzar la garantía del principio de seguridad jurídica de forma previa a que el contribuyente participe en el procedimiento de regularización.

De esta manera, los contribuyentes pueden conocer cuál es el comportamiento exigido para llevar a cabo la regularización y cuáles son las consecuencias que previsiblemente se derivarán de su conducta en función de los datos aportados. En un primer momento comprendemos que puede considerarse que la introducción de un trámite de estas características supone un mayor coste para las Administraciones tributarias al tener que disponer de un grupo de trabajo que se encargue del procedimiento de pre-autorización. Sin embargo, en la medida que una disposición de estas características conlleva un reforzamiento del principio de seguridad jurídica, entendemos que ayudaría a incentivar la participación en el programa y facilitaría la consecución del objetivo último de este tipo de medidas que es la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

En segundo lugar, en el 2014 *OVDP* se preveía que para formalizar la regularización era un requisito imprescindible que la Administración tributaria estadounidense y el contribuyente firmasen un acuerdo de finalización. Como hemos comentado anteriormente, este acuerdo aporta mayor seguridad jurídica al procedimiento de regularización porque impide que la Administración tributaria pueda volver a comprobar e investigar los conceptos tributarios incluidos en la declaración, salvo en aquellos supuestos en los que se descubra que se ha cometido fraude o se ha producido un error material.

Mediante la combinación de ambos trámites, en el 2014 *OVDP* se asegura que cada una de las declaraciones presentadas va a ser comprobada a efectos de verificar su completitud y veracidad, así como se aporta seguridad jurídica al contribuyente tanto de forma previa como posterior al perfeccionamiento de la regularización. Este tipo de previsiones deben valorarse muy positivamente, ya que la existencia de un trámite de pre-autorización permite al contribuyente conocer de antemano cuál es la conducta exigida para proceder a la regularización de su situación tributaria y cuáles son los efectos que se van a derivar de la misma. Por otra parte, la obligación de que las partes implicadas firmen un acuerdo de finalización permite despejar las dudas que puedan plantearse respecto de la utilización de los datos obtenidos en el seno de un programa de

cumplimiento voluntario por parte de la Administración tributaria para iniciar un procedimiento de comprobación e investigación y aportan certidumbre al contribuyente respecto del alcance de la perfección del procedimiento frente a futuras comprobaciones.

Por estos motivos, consideramos que la introducción de un trámite de pre-autorización en el régimen regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria y de la firma de un acuerdo de finalización para el perfeccionamiento del procedimiento supondría un reforzamiento del principio de seguridad jurídica. Así, se permitiría que el contribuyente conociera de antemano las condiciones y las consecuencias de la regularización y se asegurase de que las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por parte de la Administración tributaria en relación con los conceptos tributarios y los períodos impositivos declarados son firmes, salvo en determinados supuestos tasados. Ambos trámites, además, entendemos que sirven de incentivo para que el contribuyente previamente incumplidor proceda a regularizar de forma espontánea su situación tributaria y, por tanto, contribuyen a lograr una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias una vez producido su incumplimiento, lo que constituye el objetivo último de este tipo de programas.

2. El principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria como pieza clave en la elección del vehículo normativo idóneo

En lo que respecta al objeto de esta tesis, debemos tener presente que en el ámbito tributario rige el principio de reserva de ley establecido con carácter general en los artículos 31.3, 133.1 y 133.3 de la Constitución española. En este sentido, según lo establecido en el artículo 31.1, “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Por su parte, en el artículo 133.1 se recoge que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley” y en el artículo 133.3 que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”. Por ello, cuando hablamos de que la adopción de un enfoque responsivo supone que el legislador y las Administraciones tributarias adapten su respuesta al comportamiento de los contribuyentes debe entenderse que esta adaptación se producirá siempre dentro de los límites legales establecidos.

Como se señala en la Declaración de Granada, “el imperio de la Ley constituye la primera e indeclinable exigencia de un sistema jurídico financiero”⁸⁹³. Sin embargo, a pesar de que este principio constituye “una de las piedras angulares del edificio tributario”, en ninguno de los preceptos mencionados se perfila de forma concreta su alcance⁸⁹⁴. Esta es la razón por la que la determinación del mismo se ha ido produciendo mediante aportaciones doctrinales y a través de diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto.

Sobre este extremo, compartimos la opinión de PÉREZ ROYO quien afirma que la precisión del alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria ha de ajustarse necesariamente a las exigencias que fundamentan el mismo⁸⁹⁵. Por este motivo vamos a referirnos brevemente a los diferentes fundamentos que se han venido asociando al citado principio y, posteriormente, a la concreción de su alcance por la doctrina tributaria y la jurisprudencia constitucional.

Tradicionalmente, se ha considerado que el principal cimiento sobre el que se asienta el principio de reserva de ley es el principio de autoimposición⁸⁹⁶. Siguiendo a BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, este principio “se concibe no sólo como garantía contra la intromisión del poder en la esfera patrimonial de los ciudadanos, sino también como garantía indirecta de participación en la dirección política del país” y que se puede resumir con la frase “*no taxation without representation*”⁸⁹⁷. Así, en esta línea señala CALVO VÉRGEZ que “la función primordial de la reserva de ley es la de la garantía, entendida como una garantía de la institución parlamentaria, no sólo frente a la potestad reglamentaria del Gobierno, sino frente a sí misma”⁸⁹⁸.

Esta pretensión de garantizar que sean los mismos ciudadanos quienes determinen el reparto de la carga tributaria se encuentra unida a la necesidad de asegurar “la uniformidad y racionalidad

⁸⁹³ VV.AA. “Declaración de Granada”, en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 179, 2018, pág. 21.

⁸⁹⁴ “Hay que destacar que el principio de legalidad en materia tributaria, y su manifestación en una concreta reserva de ley, no es entendido hoy en día de modo inequívoco en la doctrina y no puede extraerse fácilmente la conclusión de que nuestra Constitución haya consagrado absolutamente el referido principio, con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores”. Fragmento extraído de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 6/1983 de 4 de febrero (FJ 4º).

⁸⁹⁵ PÉREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, en *Hacienda Pública Española*, nº 14, 1972, pág. 233.

⁸⁹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 3º).

⁸⁹⁷ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, ob.cit., págs. 202-203.

⁸⁹⁸ CALVO VÉRGEZ, J. “Principio de preferencia de ley: su delimitación en la nueva Ley General Tributaria y la necesidad de clarificar su diferenciación con el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 20, 2004, pág. 32.

en el reparto”⁸⁹⁹ mencionado. Respecto de este extremo, el Tribunal Constitucional considera que el principio de reserva de ley representa “una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de todos los ciudadanos” y “de la unidad misma del ordenamiento”⁹⁰⁰.

Junto a lo anterior, señala CUBERO TRUYO que “la reserva de ley viene también a favorecer el logro de la seguridad jurídica”, ya que “la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, gracias al control que la ley ejerce sobre las restantes normas a ella subordinadas, es una manifestación evidente de seguridad jurídica”⁹⁰¹. Por ello, podemos concluir que nos encontramos ante una norma que posee un carácter instrumental, es decir, una norma que “no reconoce directamente ningún derecho, sino que se limita a regular el cauce jurídico para el establecimiento de la disciplina en relación a una determinada materia”⁹⁰².

Sin embargo, el carácter en parte formalista del principio de reserva de ley no es obstáculo para reconocer su funcionamiento paralelo a los principios materiales de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución española. Nuestro ordenamiento tributario está regido por “la existencia de directrices o principios materiales sobre el contenido de la decisión legislativa”. En relación con lo anterior, debemos tener presente que estos mandatos “no constituyen únicamente meros “mandatos de optimización”, sino que funcionan, en su extremo, como auténticas “reglas condicionantes”, de contenido positivo (mandatos) o negativo (límites o prohibiciones)”⁹⁰³. Sobre ello se ha pronunciado el Tribunal Constitucional señalando que la reserva de ley “está también al servicio de la procuración del “sistema” tributario”⁹⁰⁴ al que se refiere el artículo 31.1 del texto constitucional, poniéndose así “de relieve la conexión entre las reglas sobre el cauce normativo y las reglas sobre el contenido normativo”⁹⁰⁵.

⁸⁹⁹ PÉREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, ob.cit., pág. 233.

⁹⁰⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4º).

⁹⁰¹ CUBERO TRUYO, A.M. “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 109-110, 2001, págs. 222-223.

⁹⁰² PÉREZ ROYO, F. “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria”, en *Revista española de Derecho Constitucional*, nº 13, 1985, pág. 60.

⁹⁰³ ALGUACIL MARÍ, M.P. “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº 101, 1999, págs. 19-21.

⁹⁰⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 19/1987, de 17 de febrero (FJ 5º).

⁹⁰⁵ CUBERO TRUYO, A.M. “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, ob.cit., pág. 228.

A pesar de la ya mencionada imprecisión en los términos del alcance de principio de reserva de ley en materia tributaria establecido en el texto constitucional y tomando como referencia los apuntados fundamentos del citado principio, el Tribunal Constitucional ha creado una doctrina consolidada en la que ha concluido que “la reserva de Ley establecida en materia tributaria es relativa, o lo que es lo mismo, limitada a la creación *ex novo* del tributo y a la configuración de los elementos esenciales o configuradores del mismo”⁹⁰⁶. A este respecto, en línea con la jurisprudencia constitucional citada, BÁEZ MORENO señala que la relatividad del principio de reserva de ley debe explicarse atendiendo a tres factores diferentes⁹⁰⁷: la clase de prestación patrimonial de carácter público en cuestión, el elemento del tributo que sea objeto de la correspondiente regulación y las exigencias que se derivan de la organización territorial de nuestro país.

En primer lugar, el carácter relativo del principio de reserva de ley se debe explicar atendiendo a la clase de prestación patrimonial de carácter público de que se trate, ya que las exigencias del citado principio serán mayores si el análisis se centra en la regulación de un impuesto en concreto que si la cuestión planteada apunta al régimen jurídico de una determinada tasa o de un precio público⁹⁰⁸.

En segundo lugar, las exigencias del referido principio también varían en función del concreto elemento del tributo que resulte afectado, siendo éstas mayores cuando la regulación en cuestión se refiera al hecho imponible que cuando lo haga a la determinación concreta del tipo de gravamen aplicable, a pesar de que la cuantía se ha venido considerando por el Tribunal Constitucional como un elemento esencial de toda prestación patrimonial⁹⁰⁹.

⁹⁰⁶ Ejemplo de ello son la Sentencia nº 6/1983, de 4 de febrero (FJ 4º), la Sentencia nº 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4º), la Sentencia nº 179/1985, de 19 de diciembre (FJ 3º), la Sentencia nº 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 5º), la Sentencia nº 150/2003, de 15 de julio (FJ 3º) o la Sentencia nº 102/2005, de 20 de abril (FJ 3º), entre otras.

⁹⁰⁷ BÁEZ MORENO, A. Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009, pág. 67.

⁹⁰⁸ Véase ALGUACIL MARÍ, M.P. “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, ob.cit., págs. 22-27. Sobre este extremo puede consultarse la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4º); la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 5º); la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 233/1999, de 13 de diciembre (FJ 18º); y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 102/2005, de 20 de abril (FJ 3º).

⁹⁰⁹ Sobre la relativización del principio de reserva de ley en la regulación de los elementos de cuantificación del tributo véase BÁEZ MORENO, A. Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, ob.cit., págs. 74-82.

En cuanto al carácter esencial de la cuantía y la necesaria ponderación del principio de reserva de ley para asegurar la adaptación de toda prestación patrimonial a la realidad, en su Sentencia nº 185/1995, el Tribunal Constitucional concluye que la cuantía “constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por ley. Ello no significa, sin embargo, que siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el artículo 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador”⁹¹⁰.

Y, en último lugar, también serán diferentes las manifestaciones del principio de reserva de ley como resultado de las exigencias que se derivan de la configuración territorial del territorio nacional. A este respecto, debemos hacer referencia a la necesidad de integrar las exigencias de la reserva de ley estatal y de la autonomía territorial, siendo el resultado diferente en función de si la determinación del alcance del principio de reserva de ley se refiere al ámbito autonómico o al ámbito local. En el primer supuesto, al margen de su capacidad normativa respecto de los impuestos cedidos por el Estado o de la introducción de recargos sobre impuestos estatales, la propia Constitución española reconoce a las Comunidades Autónomas capacidad para crear tributos propios en los artículos 133.2 y 157.1 b), debiendo respetar para ello igualmente las exigencias del principio de reserva de ley⁹¹¹. Por su parte, en relación con las Corporaciones Locales debemos tener presente que, aunque no poseen capacidad legislativa, éstos entes deberán contar con tributos propios, creados por una Ley estatal que les reconozca un determinado ámbito de intervención en su establecimiento o en su exigencia⁹¹².

También puede consultarse a este respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 5º) y la Sentencia nº 150/2003, de 15 de julio (FJ 3º). Más concretamente, en relación con el alcance del principio de reserva de ley sobre las exenciones o bonificaciones véase la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 6/1983, de 4 de febrero (FJ 6º).

Sobre las exigencias del principio de reserva de ley respecto de los diferentes elementos de la obligación tributaria véase CALVO VÉRGEZ, J. “Principio de preferencia de ley: su delimitación en la nueva Ley General Tributaria y la necesidad de clarificar su diferenciación con el principio de reserva de ley en materia tributaria”, ob.cit., págs. 32-35.

⁹¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 6º).

⁹¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 37/1981, de 16 de noviembre (FJ 4º)

⁹¹² CUBERO TRUYO, A.M. “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, ob.cit., págs. 245-254. Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/1985, de 19 de diciembre

En este punto debemos hacer referencia a que, a pesar de las críticas que más tarde apuntaremos en relación con el hecho de que el legislador ordinario se pronuncie sobre el contenido de un principio constitucional, el artículo 8 de la Ley General Tributaria ha concretado el contenido del principio de reserva de ley de forma coherente con la mencionada doctrina del Tribunal Constitucional⁹¹³.

En este artículo se establece que se regularán en todo caso por Ley: a) la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario; b) los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo; c) la determinación de los obligados tributarios y de los responsables; d) el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales; e) el establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora; f) el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción; g) el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias; h) la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta; i) las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos; j) las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos; k) la condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas; l) la determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa; y m) los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

Compartimos la postura de PÉREZ ROYO cuando afirma que el principio de reserva de ley es una institución de carácter constitucional a la que define como una norma sobre la normación cuyos destinatarios son tanto el legislador como la Administración. Por este motivo, considera que

(FJ 3º), la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4º) y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 233/1999, de 13 de diciembre (FJ 18º).

⁹¹³ MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G. *Curso de derecho financiero y tributario*, ob.cit., págs. 128-136.

el establecimiento del principio de reserva de ley debe llevarse a cabo por una norma que sea vinculante para el legislador (la Constitución) y que, al hacerse mediante una ley ordinaria, únicamente produce los efectos propios de la preferencia de ley, nunca de reserva de ley⁹¹⁴.

Por su parte, CUBERO TRUYO se ha mostrado crítico en relación con el sector doctrinal que mantiene el carácter de preferencia de ley del artículo 8 de la Ley General Tributaria al entender que “no tiene nada que ver la implicación directa de la ley en la regulación de contenidos concretos ajenos a la reserva, con la pretensión de una ley de delimitar abstractamente las competencias normativas de los poderes legislativo y ejecutivo, asunto que tiene que resolver, como instancia superior e imparcial, la propia Constitución”. Sobre ello, este autor explica que otorgar al artículo 8 de la Ley General Tributaria (antiguo artículo 10 de la Ley General Tributaria de 1963) carácter de principio de preferencia de ley supone “una aplicación distorsionada de este principio y de su consecuencia, la llamada reserva formal de ley”⁹¹⁵.

Sobre este particular, consideramos oportuno referirnos a las acertadas conclusiones alcanzadas por CALVO VÉRGEZ respecto de este asunto cuando mantiene que el contenido del artículo 8 de la Ley General Tributaria resultará adecuado “siempre que desaparezca toda referencia a la reserva de ley”, ya que “una cosa es la función interpretativa que pueda desempeñar este artículo 8 y otra bien distinta el contenido constitucional de la reserva de ley y su carácter vinculante frente al legislativo”⁹¹⁶. De esta forma, entendemos que el contenido del artículo 8 de la Ley General Tributaria cumple una función interpretativa respecto del principio de reserva de ley que, aunque realizada por el legislador ordinario, aporta seguridad jurídica a los contribuyentes teniendo en cuenta la imprecisión y amplitud con la que se ha venido pronunciando el Tribunal Constitucional al respecto⁹¹⁷, todo ello sin perjuicio de la ausencia de vinculación jurídica del propio legislador sobre leyes futuras.

Por todo lo expuesto, cuando nos referimos a los programas de cumplimiento voluntario, consideramos que el alcance del principio de reserva de ley se refiere a la delimitación de los

⁹¹⁴ PÉREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, ob.cit., pág. 244.

⁹¹⁵ CUBERO TRUYO, A.M. “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, ob.cit., págs. 241-242.

⁹¹⁶ CALVO VÉRGEZ, J. “Principio de preferencia de ley: su delimitación en la nueva Ley General Tributaria y la necesidad de clarificar su diferenciación con el principio de reserva de ley en materia tributaria”, ob.cit., pág. 19.

⁹¹⁷ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, ob.cit., págs. 211-212.

diferentes elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria y al establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias. Como hemos comentado anteriormente, los efectos de la regularización de la situación tributaria mediante la participación en un programa de cumplimiento pueden resumirse en la exigencia o reducción total o parcial de la cuota tributaria y de los intereses de demora, en la exigencia o no de recargos y, generalmente, en la extinción de la responsabilidad administrativa y penal derivada de la conducta que es objeto de regularización.

Es decir, en relación con la implementación de un programa de cumplimiento voluntario debemos tener presente que el principio de reserva de ley en materia tributaria alcanza a la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, a la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; al establecimiento y modificación de los recargos y la obligación de abonar intereses de demora; al establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias; a la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta; a la condonación de deudas y sanciones tributarias; y a la concesión de moratorias y quitas (artículo 8, apartados a, e, g, h, k de la Ley General Tributaria).

Una vez analizados el fundamento, el alcance y las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria en relación con la implementación de un programa de cumplimiento voluntario vamos a referirnos a la figura del Decreto Ley y a los requisitos establecidos en el artículo 86.1 de la Constitución española para garantizar una correcta utilización de esta figura normativa.

Siguiendo a PÉREZ ROYO, “la figura o institución del Decreto-ley, o, lo que es lo mismo, la posibilidad de que el Ejecutivo dicte normas primarias, significa efectivamente una excepción importante al principio de separación de poderes, una de cuyas manifestaciones singulares es la reserva de ley”⁹¹⁸. De esta forma, que en la actualidad se produzca un recurso constante a la figura

⁹¹⁸ PÉREZ ROYO, F. “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria”, ob.cit., pág. 59.

Sobre ello se pronuncia también la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de octubre (FJ 3º).

del Decreto Ley⁹¹⁹ “puede suponer un ataque al principio de legalidad” que implica “la asunción como ordinario de algo que no lo es, y que no debe de serlo”⁹²⁰.

En el año 2012 se utilizó la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, para introducir el régimen de la Declaración Tributaria Especial que hemos clasificado como programa de cumplimiento voluntario especial. Este precepto ha sido declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 73/2017, de 8 de junio, al considerar el máximo intérprete de la Constitución que dicha medida afectó a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según lo establecido en el artículo 31.1 de la Carta Magna⁹²¹. Al hilo de ello, vamos a hacer una breve referencia a los requisitos establecidos en el artículo 86.1 del texto constitucional para permitir la utilización de la figura del Decreto-ley y su repercusión en la materia tributaria, incidiendo más concretamente en sus efectos respecto de la implementación de un programa de cumplimiento voluntario.

Hemos expuesto anteriormente que, según lo establecido en el artículo 86.1 de la Constitución española, en determinadas circunstancias el Gobierno está facultado para dictar Decretos-leyes y se definen como disposiciones legislativas provisionales. Para ello, deberá concurrir una situación de extraordinaria y urgente necesidad y su contenido no deberá afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I del citado texto, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.

En relación con la concurrencia de una situación de extraordinaria y urgente necesidad se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su Sentencia nº 137/2003, de 3 de julio, refiriéndose a la necesidad de que “la definición por los órganos políticos de una situación de 'extraordinaria y urgente necesidad' sea explícita y razonada, y que exista una conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación definida que constituye el presupuesto habilitante y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan”. Es decir, se requiere que las medidas introducidas mediante

⁹¹⁹ NIETO MONTERO, J.J. “El artículo 31 de la Constitución española: ¿otra víctima de la crisis económica?”, en *Dereito: Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 22, nº extra, 2013, págs. 373-374.

⁹²⁰ VV.AA. “Declaración de Granada”, ob.cit., pág. 21.

⁹²¹ SOTO BERNABEU, L. “La Declaración Tributaria Especial: una reflexión retrospectiva”, en *Crónica Tributaria*, nº 165, 2017, págs. 184-187.

Decreto-ley “guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar”⁹²².

A este respecto, debemos tener presente que la existencia de una grave crisis económica y la necesidad del Gobierno de ajustar el déficit público para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el artículo 135 de la Constitución española ha sido considerado por el Tribunal Constitucional como susceptible de “justificar la aprobación de medidas dirigidas al aumento de los ingresos o a la reducción de los gastos públicos”⁹²³.

Sin embargo, para fundamentar el recurso a la figura del Decreto Ley no basta con que concurra una situación de extraordinaria y urgente necesidad, sino que también es preciso que el contenido de dicha norma no afecte a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de la Constitución española, entre los que se encuentra el artículo 31.1 en el que se establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica.

Acerca de la interpretación jurisprudencial de este segundo requisito, debemos señalar que el Tribunal Constitucional ha venido manteniendo “una posición equilibrada” con el objetivo de evitar dar una respuesta que “reduzca a la nada el Decreto-Ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución”, pero que tampoco “permita que por Decreto-Ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del Título I”⁹²⁴.

La solución otorgada por el Tribunal Constitucional parte “del hecho de que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de ley” (...) “no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del Decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no “afecte”, en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas”⁹²⁵. Es decir, en relación

⁹²² Sentencia del Tribunal Constitucional nº 137/2003, de 3 de julio (FJ 3º).

⁹²³ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 73/2017, de 8 de junio (FJ 5º)

⁹²⁴ Pueden consultarse la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de octubre (FJ 6º), la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 137/2003, de 3 de julio (FJ 6º), la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 108/2004, de 30 de junio (FJ 7º) y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 189/2005, de 7 de julio (FJ 7º).

⁹²⁵ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 108/2004, de 30 de junio (FJ 7º), la Sentencia nº 245/2004, de 16 de diciembre (FJ 7º) y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 189/2005, de 7 de julio (FJ 7º).

con el tema que nos ocupa, deberá precisarse si el Decreto-ley en cuestión ha afectado a “la regulación sustantiva del deber de contribuir”⁹²⁶.

Sobre este extremo se ha pronunciado en diversas ocasiones el máximo intérprete de la Constitución considerando que vulnera lo establecido en el artículo 86 de la Constitución española “cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario”. De esta forma, como hemos señalado en el apartado destinado al análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la inconstitucionalidad del régimen de la Declaración Tributaria Especial, “será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley (constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica), qué elementos del mismo –esenciales o no – resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate”⁹²⁷.

De todo lo expuesto pueden extraerse diferentes conclusiones en relación con las exigencias del principio de reserva de ley respecto de la implementación de un programa de cumplimiento voluntario y la posibilidad de que una medida de estas características sea introducida mediante un Decreto Ley al amparo de lo establecido en el artículo 86.1 de la Constitución española.

En primer lugar, debemos volver a hacer referencia a que existen determinados elementos del régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del principio de reserva de ley. Entre los efectos de la participación de un contribuyente determinado en un programa de cumplimiento voluntario puede derivarse la exigencia de la cuota tributaria total o parcialmente o la renuncia a ello, la exigencia o no de intereses de demora, la imposición o no de sanciones tributarias y la exoneración de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

⁹²⁶ PÉREZ ROYO, F. “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria”, ob.cit., pág. 67. También, CUBERO TRUYO, A.M. “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, ob.cit., págs. 239-241.

⁹²⁷Sobre este extremo pueden consultarse la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de diciembre (FJ 7º), la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 137/2003, de 3 de julio (FJ 6º), la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 108/2004, de 30 de junio (FJ 7º), la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 189/2005, de 7 de julio (FJ 7º) y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 73/2017, de 8 de junio (FJ 2º).

Excepto los dos últimos elementos mencionados, sobre los que resulta de aplicación el principio de tipicidad regulado en el artículo 25.1 de la Constitución, los diferentes efectos que generalmente se predicen de la aplicación de un programa de cumplimiento voluntario constituyen elementos esenciales de la obligación tributaria. De esta forma, consideramos que durante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario debe tomarse en consideración qué elementos de la obligación tributaria van a resultar afectados por el procedimiento de regularización y, por ello, la norma que se elabore deberá adecuarse a las exigencias del principio de reserva de ley.

En segundo lugar, para que el Gobierno pueda dictar un Decreto Ley es necesario que concurren dos requisitos: que exista una situación de extraordinaria y urgente necesidad y que no se produzca la afectación de un derecho, deber o libertad del Título I de la Constitución española. Ambos requisitos se interpretan por el Tribunal Constitucional de forma que se asegure la existencia de una conexión entre la situación que constituye el presupuesto habilitante del Decreto Ley y las medidas que en él se incluyen y que, al mismo tiempo, la intervención normativa se considerará adecuada siempre que cualitativa o cuantitativamente no se altere sensiblemente la posición del obligado respecto de su contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De ello se puede concluir que es difícil llegar a una respuesta general que sirva para afirmar o negar la constitucionalidad de la utilización de un Decreto Ley para introducir un programa de cumplimiento voluntario. Es necesario realizar un análisis caso por caso, teniendo en cuenta el ámbito objetivo de aplicación del programa y los efectos que se derivan de la regularización.

Por último, a pesar de la importancia de que exista un pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la adecuación de un programa de cumplimiento voluntario a nuestra Carta Magna, no debe olvidarse que la declaración de inconstitucionalidad se produjo exclusivamente por motivos formales. El régimen de la Declaración Tributaria Especial incluía dentro de su ámbito objetivo de aplicación el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y para proceder a la regularización de su situación tributaria el contribuyente debía presentar la correspondiente declaración y realizar el ingreso de la cuantía resultante de aplicar un 10% al importe o valor de adquisición de los bienes y derechos que no se correspondieran con rentas declaradas. Ello llevó al Tribunal Constitucional

a considerar que suponía una alteración sensible de la posición del obligado tributario respecto de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica.

Del razonamiento elaborado por dicho Tribunal puede considerarse que, debido al carácter fundamental del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades en nuestro sistema tributario que los convierte “en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la Constitución española”⁹²⁸, la implementación de un programa de cumplimiento voluntario mediante la figura de un Decreto Ley que regule un sistema alternativo de determinación de la deuda tributaria a ingresar en relación con dichos impuestos y que modifique sustancialmente la posición de los contribuyentes respecto de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos deberá considerarse contraria al artículo 86.1 de la Constitución española. Sin embargo, será necesario realizar un análisis caso por caso del ámbito objetivo de aplicación del correspondiente programa de cumplimiento voluntario, ya que el Tribunal Constitucional no ha alcanzado la misma conclusión cuando la modificación normativa se refería, por ejemplo, a otros impuestos tales como el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte⁹²⁹ o el Impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas derivadas⁹³⁰.

3. Los principios materiales de justicia tributaria en relación con los programas de cumplimiento voluntario y su necesaria ponderación con otros principios constitucionalmente protegidos

Junto con el análisis realizado sobre las exigencias del principio constitucional de seguridad jurídica y del principio de legalidad en relación con la implementación de un programa de cumplimiento voluntario, resulta obligada la referencia a los principios de justicia material aplicables en materia tributaria establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución española. Dicho artículo establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con

⁹²⁸ Fragmento extraído de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de diciembre (FJ 9º). También puede encontrarse en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 137/2003, de 3 de julio (FJ 7º), en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 108/2004, de 30 de junio (FJ 7º) o en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 73/2017, de 8 de junio (FJ 3º).

⁹²⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 137/2003, de 3 de julio.

⁹³⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 108/2004, de 30 de junio.

su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

De esta forma se introducen en nuestro ordenamiento jurídico los principios de justicia tributaria, entre los que se encuentran el principio de capacidad económica, el principio de igualdad, el principio de generalidad, el principio de progresividad y el principio de no confiscatoriedad. A este respecto debemos tener presente que, según la doctrina del Tribunal Constitucional, el artículo 31.1 constituye un fin del sistema tributario en sí mismo y “sólo se conseguirá en la medida que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)”⁹³¹. Es decir, como señaló CALVO ORTEGA, “frente a la abstracción del principio de justicia tributaria” resulta especialmente útil “la concreción de la generalidad tributaria, capacidad económica, igualdad y progresividad”⁹³².

Muy ilustrativas son las palabras de PONT MESTRES cuando define los principios de justicia tributaria como una “estrella polar” que “brilla permanentemente y constituye, a la vez, guía orientativa y luz esclarecedora” del ordenamiento jurídico tributario⁹³³. Sobre este extremo, también resulta interesante hacer referencia a la Declaración de Granada en la que estos principios son definidos en sentido figurado como “la columna vertebral de este ordenamiento jurídico sectorial” cuyos efectos se proyectan “tanto en el ámbito del ingreso como en el ámbito del gasto público”⁹³⁴.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Constitucional ha interpretado que “en un sistema tributario justo los principios de igualdad, progresividad y capacidad contributiva deben de ponderarse conjuntamente”⁹³⁵. Por este motivo, consideramos oportuno definir en un primer momento cada uno de ellos y realizar una breve mención de su contenido para, posteriormente,

⁹³¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero (FJ 3º), Sentencia del Tribunal Constitucional nº 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3º) y Sentencia del Tribunal Constitucional nº 10/2005, de 20 de enero (FJ 5º).

⁹³² CALVO ORTEGA, R. “Principio de justicia tributaria”, en *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, 2011, pág. 501.

⁹³³ PONT MESTRES, M. “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 31, 1981, pág. 366.

⁹³⁴ VV.AA. “Declaración de Granada”, ob.cit., pág. 28.

⁹³⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1990, de 26 de abril (FJ 13º). Sobre el carácter indisoluble de los diferentes principios enunciados en el artículo 31.1 de la Constitución española se pronuncia también la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º) y la Sentencia nº 134/1996, de 22 julio (FJ 5º).

analizar las exigencias de los principios materiales de justicia tributaria en relación con los programas de cumplimiento voluntario y su necesaria ponderación con otros principios constitucionalmente reconocidos.

En primer lugar, en palabras del Tribunal Constitucional, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno “significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”. Así, este deber constitucional “configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria”⁹³⁶. Es decir, por un lado, se proyecta sobre el ciudadano como el “deber de contribuir al sostenimiento de aquellos servicios de los que es destinatario” y, por otro lado, sobre los poderes públicos a quienes esboza “cómo ha de construirse el ordenamiento tributario para alcanzar el ideal de justicia a través de las figuras impositivas que lo integran y mediante su correcta aplicación”⁹³⁷.

Además de constituir un mandato dirigido a los ciudadanos, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica “permite hablar, en un sentido genérico, de un “derecho” de los ciudadanos contribuyentes como límite al deber de contribuir”⁹³⁸. Sobre este extremo debemos precisar que no se trata de “un derecho abstracto a disfrutar de “un sistema tributario justo”, sino un derecho a que su contribución individual al sostenimiento de los gastos públicos se le exija sólo de acuerdo con la riqueza demostrativa de su aptitud para hacer frente a los mismos” (...) “y, además, a que su esfuerzo contributivo se mida en términos adecuados en relación con dicha riqueza”⁹³⁹. De este modo, el principio de capacidad

⁹³⁶ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997 (FJ 6º), la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1990 (FJ 3º) y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4º).

⁹³⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “Los límites al deber de contribuir”, en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1, 1991, págs. 145-146.

⁹³⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 125, 2005, pág. 9.

Sobre la configuración del principio de capacidad contributiva como un deber y un derecho del ciudadano puede consultarse: ALIAGA AGULLÓ, E. Del derecho de la Hacienda Pública al derecho tributario. En AMATUCCI, A (Coord.) *Del derecho de la Hacienda Pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Volumen III, 2011, págs. 92-106.

⁹³⁹ ALIAGA AGULLÓ, E. El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación. En VV.AA. *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, 2010, pág. 168.

contributiva se perfila como “el principio constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamenta el deber de contribuir de los ciudadanos”⁹⁴⁰.

En cuanto a la configuración del deber de contribuir como un mandato dirigido a los poderes públicos, señala RODRÍGUEZ BEREIJO que nos encontramos ante un principio que supone “la especificación constitucional de los límites a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria y al ejercicio de las potestades administrativas de imposición (tributaria)”⁹⁴¹. Es decir, se trata de un principio “que debe presidir no sólo la creación del tributo sino también los procesos de su aplicación”⁹⁴².

En este punto, consideramos oportuno hacer referencia a la triple función que CENCERRADO MILLÁN atribuye al principio de capacidad contributiva. Así, el citado autor entiende que el principio de capacidad contributiva se configura como presupuesto de la imposición y puntualiza que “la existencia de capacidad contributiva en el individuo legitima la detracción tributaria”. También apunta a que dicho principio constituye un límite de la imposición, debido a que “nunca podrá requerirse al sujeto una tributación superior a la que su capacidad contributiva le consiente”. Y, finalmente, mantiene que dicho principio debe entenderse como parámetro de la imposición “en la medida en que también los distintos elementos de cuantificación deberán articularse de manera que se respete la riqueza no susceptible de gravamen fiscal”⁹⁴³.

Sin embargo, lo expuesto hasta el momento no significa que “la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos”. Como ha indicado el Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos “la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria”⁹⁴⁴. Por ello, resulta “constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de

⁹⁴⁰ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, ob.cit., pág. 175.

⁹⁴¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, ob.cit., pág. 30.

⁹⁴² RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, en *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 13, 2005, pág. 237.

⁹⁴³ CENCERRADO MILLÁN, E. *El mínimo exento*, Madrid: Marcial Pons, 1999, págs. 37-38.

⁹⁴⁴ Ambos fragmentos han sido extraídos de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4º). En un sentido similar se pronuncia la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º).

capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”⁹⁴⁵.

Siguiendo a ALIAGA AGULLÓ, debemos apuntar que “el principio de capacidad económica, en su formulación constitucional, pierde el carácter único y exclusivo para la realización de la justicia en nuestro ordenamiento, lo que no quiere decir que deje de constituir un criterio material de justicia tributaria de carácter vinculante para los poderes públicos”⁹⁴⁶. Por ello, como señalan los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, no puede decirse que “toda excepción al deber de contribuir deba basarse en una falta de capacidad económica” por considerarse “una exigencia necesaria del contenido de aquel principio”⁹⁴⁷.

A este respecto, el propio Tribunal Constitucional ha mantenido que el artículo 31.1 de la Constitución “al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes”⁹⁴⁸.

En esta misma línea, en una Sentencia en la que se analizaba la constitucionalidad de los recargos por declaración extemporánea del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963, el citado Tribunal concluyó que el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna “habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de “compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos”, sino también la de “salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse”⁹⁴⁹.

⁹⁴⁵ En este sentido, puede consultarse la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º); la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 26/2017, de 16 febrero (FJ 2º); la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 37/2017, de 1 marzo (FJ 3º); y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 72/2017, de 5 junio (FJ 3º).

⁹⁴⁶ ALIAGA AGULLÓ, E. *Del derecho de la Hacienda Pública al derecho tributario*, ob.cit., pág. 86.

⁹⁴⁷ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, ob.cit., pág. 175.

⁹⁴⁸ Fragmento extraído de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1990, de 26 de abril (FJ 9º) y de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 3º).

⁹⁴⁹ Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 3º).

De esta forma, entendemos que según el propio Tribunal Constitucional el artículo 31.1 de la Constitución española habilita al legislador, no solamente a adoptar medidas destinadas a la compensación del perjuicio que supone el retraso en el pago de las deudas tributarias correspondientes, sino también de medidas que pretendan estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, evitando así la generalización de comportamientos incumplidores que dilaten en el tiempo dicho perjuicio económico a las arcas públicas.

Estas precisiones respecto del alcance del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada uno resultan especialmente interesantes en relación con la adecuación de los programas de cumplimiento voluntario al mismo. Sobre este extremo, consideramos oportuno hacer referencia a que las conclusiones a las que podamos llegar respecto de la posible vulneración de este deber mediante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario dependerán de los efectos que se deriven de las operaciones de regularización.

Junto a lo expuesto hasta el momento, debemos tener presente que la referencia constitucional al deber de contribuir “no está huérfana de condiciones” y que este deber “se ha de exigir teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente, a través de un sistema tributario justo regulado con arreglo a la ley, inspirado en los principios de igualdad y de progresividad sin que pueda llegar a tener alcance confiscatorio”⁹⁵⁰. Sobre ello, el Tribunal Constitucional no ha dudado en concluir que “el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”⁹⁵¹.

Por ello, nos vamos a referir en segundo lugar al principio de igualdad en materia tributaria recogido en el artículo 31.1 de la Constitución española y que consiste en la plasmación del principio general de igualdad ante la Ley regulado en el artículo 14 del mismo texto⁹⁵². Según el Tribunal Constitucional, “la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen

⁹⁵⁰ FERNÁNDEZ AMOR, J.A.; MASBERNAT, P. “La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate”, en *Estudios Constitucionales*, Año 11, nº 2, 2013, pág. 498.

⁹⁵¹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º). Véase a este respecto ALIAGA AGULLÓ, E. “Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del Derecho de la Unión Europea”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 162, 2014, págs. 49-50.

⁹⁵² PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Navarra: Aranzadi, 2018, págs. 68-71.

jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte. En la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1”, debiendo concluirse que “la igualdad ante la Ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad”⁹⁵³ que en dicho artículo se recogen.

Ambos preceptos, siguiendo a AGUALLO AVILÉS y a BUENO GALLARDO, “prohíben en el fondo lo mismo: que en supuestos iguales se otorgue un tratamiento desigual a personas o grupos de personas, salvo que exista una justificación razonable y el trato desigual no resulte desproporcionado”. No obstante, puede concluirse que tienen un “alcance sensiblemente distinto”⁹⁵⁴, ya que mientras el principio de igualdad ante la ley (artículo 14) puede decirse que constituye un límite constitucional frente a un tratamiento desigual de situaciones comparables por circunstancias subjetivas, el principio de igualdad en materia tributaria (artículo 31.1) se considera vulnerado cuando se produce un tratamiento desigual de situaciones comparables por circunstancias objetivas, en concreto, en relación con la aplicación efectiva del principio de capacidad económica⁹⁵⁵.

El principio de igualdad es definido por PONT MESTRES como “el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria”⁹⁵⁶. De esta forma, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH señalan que el reconocimiento constitucional de este principio implica que “todos deben ser iguales frente al sacrificio tributario, pero para ello cada persona debe pagar una cantidad que le suponga un sacrificio igual al que sufran los demás; y de forma que cada persona pague, en proporción a su riqueza, más cuanto mayor sea ésta”⁹⁵⁷, siendo esta última afirmación reflejo de la conexión existente entre el principio de igualdad en materia tributaria, el principio de generalidad y el principio de progresividad.

El Tribunal Constitucional ha venido considerando que el principio de igualdad en materia tributaria no puede ser interpretado de forma tan rígida que impida al legislador, en su objetivo de

⁹⁵³ Fragmentos extraídos de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3º).

⁹⁵⁴ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E. Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE. En VV.AA. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid: Dykinson, 2007, pág. 90.

⁹⁵⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 54/1993, de 15 febrero (FJ 1º), Sentencia del Tribunal Constitucional nº 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3º) y Sentencia del Tribunal Constitucional 33/2006, de 13 de febrero (FJ 3º).

⁹⁵⁶ PONT MESTRES, M. “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, ob.cit., pág. 366.

⁹⁵⁷ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, ob.cit., págs. 238-239.

establecer un sistema fiscal justo, “introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”⁹⁵⁸.

Por ello, según la doctrina del citado Tribunal, “estando en presencia de situaciones equiparables que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía” (...): “la de la razonabilidad y la de la proporcionalidad de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida”⁹⁵⁹. De este modo, para que se produzca la vulneración del principio de igualdad por una determinada norma no resulta suficiente con que se otorgue un tratamiento diferente a dos situaciones que sean consideradas comparables e iguales, sino que es necesario que tal diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable o que no exista una relación de proporcionalidad entre la finalidad de la norma en cuestión y las consecuencias que se derivan de su aplicación.

De nuevo, nos encontramos con que la implementación de un programa de cumplimiento voluntario plantea ciertos interrogantes en relación con su adecuación al principio de igualdad, interrogantes que deberán resolverse tomando en consideración los efectos que sobre la cuota tributaria producen las operaciones de regularización de una situación previa de incumplimiento. Esto es así debido a que la introducción de una medida de estas características, en aquellos supuestos en los que implica una reducción en el importe de la cuota tributaria a ingresar, supone una excepción al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada uno y, por tanto, resulta indiscutible que su aplicación deriva en un tratamiento desigual de situaciones jurídicas iguales desde un punto de vista objetivo y que puede afectar a la progresividad del sistema tributario según cuáles sean los impuestos incluidos dentro de su ámbito objetivo de aplicación.

En tercer lugar, corresponde hacer alusión al principio de generalidad cuyo reconocimiento constitucional en el apartado 1º del artículo 31 se produce como consecuencia del empleo del

⁹⁵⁸ Fragmento extraído de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3º) y de la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero (FJ 4º).

⁹⁵⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 96/2002, de 25 de abril (FJ 8º). A este respecto se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional en la Sentencia nº 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3º) y en la Sentencia nº 19/2012, de 15 de febrero (FJ 5º).

vocablo “todos” como grupo de sujetos al que se dirige el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su correspondiente capacidad económica. El Tribunal Constitucional ha declarado que “la expresión “todos” absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario”⁹⁶⁰.

Es decir, como señala PONT MESTRES, “el principio de generalidad tributaria cuida de tutelar la parcela de la justicia tributaria que veda los privilegios y las inmunidades, extendiendo el deber de participar al sostenimiento de las cargas públicas a todos los ciudadanos”⁹⁶¹. En este mismo sentido, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH sostienen que “la expresión “todos”, tiene un sentido en sí misma, con independencia de su posterior relación con la capacidad económica: significa que *nadie* está, ab initio, excluido del posible sometimiento al deber de contribuir; es, en definitiva, una declaración de *generalidad* y, en tal sentido, puede hablarse de dicho principio que, así concebido, produce también un efecto de uniformidad”⁹⁶².

En función de lo expuesto, resulta innegable “la indisoluble conexión existente entre los principios de generalidad e igualdad”⁹⁶³. Sobre ello, el Tribunal Constitucional ha defendido en diversas Sentencias, en las que se pronuncia sobre la adecuación constitucional de determinadas exenciones o bonificaciones, que “los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31”⁹⁶⁴.

De esta forma, en línea con lo expuesto respecto del principio de igualdad en materia tributaria, podemos concluir que “lo que veda, pues, el principio de generalidad tributaria, es el

⁹⁶⁰ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 96/2002, de 25 de abril (FJ 7º).

⁹⁶¹ PONT MESTRES, M. “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, ob.cit., pág. 372.

⁹⁶² BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, ob.cit., pág. 227.

⁹⁶³ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E. Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE., ob.cit., pág. 66.

⁹⁶⁴ Pueden consultarse a este respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 96/2002, de 25 de abril (FJ 7º) y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 10/2005, de 20 de enero (FJ 5º).

privilegio, la distinción o si se quiere la exoneración caprichosa e injustificada”⁹⁶⁵. Por ello, en relación con la adecuación de los programas de cumplimiento voluntario a los principios de igualdad y de generalidad, deberemos a realizar una ponderación de los diferentes principios constitucionales en juego para poder encontrar una justificación objetiva y razonable al diferente tratamiento otorgado a contribuyentes que manifestaron una misma capacidad contributiva y, posteriormente, determinar si la medida implementada resulta proporcionada para la consecución del fin que se persigue.

En cuarto y último lugar, vamos a proceder a analizar el principio de progresividad y el principio de no confiscatoriedad. La previsión del principio de progresividad como criterio inspirador del sistema tributario “significa que los titulares de mayor capacidad económica han de ser gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad económica menor”⁹⁶⁶. Este principio constituye “una exigencia constitucional pero el *grado* que alcance en el sistema tributario es fruto de una decisión política que, en todo caso, podrá adoptarse dentro de un límite mínimo (inexistencia de progresividad) y máximo (alcance no confiscatorio o vulneración de otros principios constitucionales)”⁹⁶⁷.

Como señala PONT MESTRES, cuando el legislador constitucional recoge el principio de progresividad pretende “expresar un sentir de lo justo tributario en el que se halla decididamente incorporada la idea de progresividad”⁹⁶⁸. Sobre el alcance de dicho principio, el Tribunal Constitucional ha precisado que “la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del “sistema tributario” en su conjunto, es decir, se trata de “la progresividad global del sistema tributario””. De esta forma, debemos tener presente que “el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor “en el conjunto del sistema tributario””⁹⁶⁹.

⁹⁶⁵ PONT MESTRES, M. “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, ob.cit., pág. 373.

⁹⁶⁶ NAVARRO FAURE, A. (Coord.) *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob.cit., pág. 53.

⁹⁶⁷ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, ob.cit., pág. 227.

⁹⁶⁸ PONT MESTRES, M. “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, ob.cit., pág. 392.

⁹⁶⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº19/2012, de 15 de febrero (FJ 4º y FJ 9º). Sobre el alcance del principio de progresividad respecto del sistema tributario en su conjunto y no respecto de cada una de las figuras tributarias que lo conforman se pronuncia la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º) y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 7/2010, de 27 de abril (FJ 6º).

Siguiendo a BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, se producirá una vulneración del principio de progresividad por todas aquellas medidas que regulen “aspectos estructurales y funcionales del sistema tributario que afecten negativamente al grado de progresividad del sistema tributario”⁹⁷⁰. Sobre este extremo, debemos apuntar que es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que “el IRPF y, en su integración con él, el IS (con el complemento, uno y otro, del IRNR), constituyen los pilares estructurales del sistema tributario a través de los cuales se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”⁹⁷¹. De esta manera, deberemos atender al ámbito objetivo de aplicación del programa de cumplimiento voluntario en cuestión para determinar si se produce una vulneración del citado principio, ya que el mismo resultará afectado cuando la determinación de la cuota tributaria en el seno de un programa de cumplimiento voluntario que incluya alguna de estas tres figuras impositivas se realice mediante un sistema de determinación alternativo en el que no se tenga en cuenta la mayor o menor capacidad económica del contribuyente concreto.

Por su parte, el principio de no confiscatoriedad “obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir”, lo que tendría lugar “si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución”⁹⁷².

En este sentido, el Tribunal Constitucional precisa que dicho límite “se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”” y concreta, respecto de su alcance, que “es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades”⁹⁷³.

⁹⁷⁰ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, ob.cit., pág. 238.

⁹⁷¹ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de octubre (FJ 6º); la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 108/2004, de 30 de junio (FJ 8º); y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 73/2017, de 8 de junio (FJ 4º)

⁹⁷² En este sentido se pronuncian la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 150/1990, de 4 octubre (FJ 9º); la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 14/1998, de 22 de enero (FJ 11º); la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 23º); y la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 26/2017, de 16 de febrero (FJ 2º).

⁹⁷³ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º).

Como hemos explicado, ambos principios se predicen respecto del sistema tributario en su conjunto y, además, demuestran cierto grado de conexión en cuanto que el principio de no confiscatoriedad se presenta en parte como “un límite directo al principio de progresividad”⁹⁷⁴. Sin embargo, entendemos que, aunque con carácter general el principio de no confiscatoriedad no resulta afectado por la implementación de un programa de cumplimiento voluntario, ello no es obstáculo para que un programa de cumplimiento voluntario pueda suponer una restricción al principio de progresividad.

En las próximas líneas explicaremos que, a la hora de realizar un análisis de la adecuación de los programas de cumplimiento voluntario a los principios materiales de justicia tributaria, debemos atender especialmente a los efectos que se derivan de los mismos. Así, mientras que con carácter habitual los programas de cumplimiento voluntario generales no suponen una reducción en la cuota tributaria previamente no ingresada, los programas de cumplimiento voluntario especiales, en cuanto constituyen una oportunidad limitada en el tiempo y son implementados en un contexto económico y político concreto, pueden prever la reducción en la cuota tributaria entre los efectos de la regularización.

Una vez definidos de forma breve cada uno de los principios materiales de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución española debemos precisar que, a pesar de que los principios constitucionales cumplen una función de ordenación de la producción e interpretación normativa, no deben ser considerados como “exhaustivas normas que agotan en sí mismas su mandato”⁹⁷⁵. Así lo explican BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH cuando afirman que la eficacia configuradora de los principios constitucionales no debe conllevar la “sacralización” de los mismos, ya que “los valores acogidos en el sistema jurídico no lo son nunca con carácter absoluto”⁹⁷⁶.

Expuesto cuanto antecede, no podemos omitir unas reflexiones en relación con la necesidad de analizar las circunstancias en las que se implementa cada medida en particular para poder determinar la adecuación de un programa de cumplimiento voluntario a los principios de justicia

⁹⁷⁴ FERNÁNDEZ AMOR, J.A.; MASBERNAT, P. “La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate”, ob.cit., pág. 504.

⁹⁷⁵ FERNÁNDEZ AMOR, J.A. “Fundamentos de un principio universal de justicia tributaria” en *Quincena Fiscal*, nº 3, 2016, pág. 52.

⁹⁷⁶ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volumen I*, ob.cit., pág. 165.

material aplicables en el ámbito tributario. Sin perjuicio de lo anterior, en las próximas líneas realizaremos un análisis de la adecuación de los programas de cumplimiento voluntario desde una perspectiva general, adoptando para ello un enfoque global y atendiendo a los diferentes rasgos característicos de dichos programas que han sido desarrollados a lo largo de este capítulo.

Anteriormente, hemos definido los programas de cumplimiento voluntario como una oportunidad permanente o temporal otorgada por Ley a los contribuyentes incumplidores para que regularicen de forma espontánea su situación tributaria, que responde a la aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador y cuya finalidad última es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo sus posibles efectos la exigencia total o parcial de la cuota tributaria, la exigencia o reducción total o parcial de los intereses de demora y de los recargos aplicables y la exención de la responsabilidad administrativa o penal correspondiente, como resultado de la entrega de información con relevancia tributaria previamente ocultada a las Administraciones tributarias y del pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente.

De esta manera, podemos distinguir entre programas de cumplimiento voluntario generales y programas de cumplimiento voluntario especiales. Los primeros son oportunidades para la regularización de carácter permanente que, normalmente, conllevan la exigencia de la cuota tributaria previamente dejada de ingresar en su totalidad y cuya principal justificación es la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de la Administración tributaria. Por su parte, los programas de cumplimiento voluntario especiales constituyen una oportunidad temporal para la regularización cuya justificación se encuentra en la adopción de un enfoque responsivo por el legislador y la Administración tributaria competente y en que su implementación se produce en un contexto específico como un cambio político, una situación de crisis económica o una perceptible mejora en los medios de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la efectiva aplicación del sistema tributario. Este hecho conlleva que las condiciones para la regularización sean más beneficiosas e, incluso, puedan llegar a implicar la reducción de la cuota tributaria previamente no ingresada.

En todos los programas de cumplimiento voluntario generales analizados se exige la totalidad de la cuota tributaria previamente no ingresada resultante de la aplicación de la normativa

correspondiente. Dicha uniformidad se muestra en relación con el alcance de la regularización sobre la extinción de la responsabilidad administrativa y penal derivada correspondiente, salvo en el *VDP* canadiense cuando resulte de aplicación el *limited program*. Sin embargo, esta homogeneidad desaparece respecto de la exigencia de intereses de demora y la aplicación de recargos para dar paso a una regulación más variada. De este modo, existen programas en los que se renuncia a la exigencia de intereses de demora y se exigen los correspondientes recargos y también programas en los que se exigen total o parcialmente los intereses de demora devengados como consecuencia de un retraso en el cumplimiento.

Por su parte, en los programas de cumplimiento voluntario especiales que han sido objeto de este estudio se observa una mayor heterogeneidad en cuanto a los efectos que produce la regularización en la determinación de la cuota tributaria a ingresar. De este modo, existen programas en los que se exige la totalidad de la cuota tributaria previamente no ingresada, pero también hemos analizado programas en los que se establece un sistema de determinación alternativo de la cuota tributaria a ingresar e, incluso, programas en los que no se exige propiamente el ingreso de la cuota tributaria no ingresada como consecuencia del incumplimiento anterior.

Respecto de la responsabilidad administrativa y penal derivada de la regularización del incumplimiento se puede observar la homogeneidad mencionada en relación con los programas de cumplimiento voluntario generales, salvo en el régimen del 2014 *OVDP* estadounidense en el que se mantuvo la exigencia de la sanción por falta de precisión en las declaraciones y de la sanción por falta de pago. No obstante, los efectos de la regularización sobre el devengo de intereses de demora y la aplicación de posibles recargos son también variados. Mientras existen programas de cumplimiento voluntario especiales de entre los analizados que conllevan la no exigencia de intereses de demora ni de recargos, hay otros programas en los que únicamente se aplican los correspondientes recargos sin resultar exigible el interés de demora devengado como consecuencia del comportamiento incumplidor.

Hemos considerado oportuno traer a colación este breve resumen de los efectos que se derivan de los diferentes programas de cumplimiento analizados debido a que entendemos que, para analizar las exigencias de los principios de justicia material respecto de los programas de

cumplimiento voluntario, debemos atender a los efectos que se derivan de la medida de regularización en cuestión.

Profundizando sobre este aspecto es preciso tener en cuenta que “el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias”. Este principio, defiende el Tribunal Constitucional, “proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha”⁹⁷⁷.

El artículo 25 de la Ley General Tributaria establece que son obligaciones tributarias accesorias aquellas prestaciones pecuniarias “que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria”. Entre ellas, se incluyen las obligaciones de satisfacer el interés de demora y los recargos por declaración extemporánea que se configuran como “prestaciones accesorias tradicionalmente relacionadas con situaciones de incumplimiento de las obligaciones tributarias”⁹⁷⁸.

De este modo, el interés de demora y los recargos por declaración extemporánea son figuras que no ostentan una naturaleza contributiva. Por un lado, el interés de demora tiene una finalidad “exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria”⁹⁷⁹, mientras que los recargos por declaración extemporánea persiguen una finalidad de “estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento”⁹⁸⁰.

En cuanto a las sanciones, a las que la Ley General Tributaria niega el carácter de prestaciones accesorias, el Tribunal Constitucional ha mantenido que no “tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una

⁹⁷⁷ Ambos fragmentos han sido extraídos de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 8º).

⁹⁷⁸ SOLER ROCH, M.T. “La estructura jurídica del tributo y las distintas obligaciones tributarias: especial referencia a intereses de demora y recargos”, en *Estudios jurídicos de derecho judicial*, nº 57, 2004, pág. 90.

⁹⁷⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1990, de 25 de abril (FJ 9º).

⁹⁸⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 5º).

circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”. Ello es así a pesar de que “cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público”⁹⁸¹.

Por todo lo anterior, entendemos que los programas de cumplimiento voluntario en los que se prevea la exigencia total de la deuda tributaria previamente no ingresada no plantean dudas en cuanto a su adecuación a los principios materiales de justicia tributaria debido a que aquellos contribuyentes que demostraron una misma capacidad económica son objeto de un tratamiento conforme al principio de igualdad en materia tributaria, al principio de generalidad y al principio de progresividad. En estos supuestos nos encontramos ante contribuyentes que, aunque previamente incumplieron con sus obligaciones tributarias, ahora regularizan su situación tributaria de forma espontánea, es decir, sin necesidad de que la Administración inicie un procedimiento de comprobación o inspección al respecto.

Esta situación supone un ahorro de costes para la Administración tributaria y una gestión más eficaz de los limitados recursos materiales y humanos de que ésta dispone, ya que podrá destinar dichos recursos a perseguir a aquellos contribuyentes que se mantienen en el incumplimiento. A este respecto, no debemos olvidar que el ahorro de determinados recursos derivado de la regularización voluntaria de los contribuyentes es el elemento que justifica la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias y que resulta en la reducción total o parcial de los intereses de demora y de los recargos aplicables, así como en la exención de la responsabilidad administrativa y penal que derivaría de la conducta regularizada.

Por ello, nuestro análisis sobre la posible vulneración de los principios materiales de justicia tributaria debe centrarse fundamentalmente en considerar la adecuación de los programas de cumplimiento voluntario que prevén la reducción total o parcial de la cuota tributaria a los mismos. En función de los resultados obtenidos del estudio realizado, con carácter general, esta situación se produce en el caso de los programas de cumplimiento voluntario especiales. Estos programas constituyen una oportunidad temporal para la regularización de una situación previa de incumplimiento cuya aplicación puede conllevar la reducción de la cuota tributaria y, por tanto,

⁹⁸¹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 276/2000, de 16 de noviembre (FJ 4º)

puede suponer una restricción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada uno, del principio de igualdad en materia tributaria, del principio de generalidad y del principio de progresividad al comportar un tratamiento desigual en situaciones en las que los contribuyentes manifestaron una idéntica capacidad económica.

En relación con la posible restricción del principio de igualdad en materia tributaria, del principio de generalidad y del principio de progresividad por la aplicación de un tratamiento desigual a sujetos que inicialmente manifestaron una misma capacidad económica debemos tener presente que, para superar el juicio de constitucionalidad en relación con la existencia de una diferencia de trato basada en circunstancias objetivas, la introducción de un programa de cumplimiento voluntario debe fundamentarse en la adopción, tanto por parte del legislador como por parte de la Administración tributaria correspondiente, de un enfoque responsivo.

A este respecto, la adecuada clasificación de los contribuyentes en función de su situación tributaria y la demostración de que mediante su adopción se consigue una gestión más eficaz y eficiente de los recursos de que disponen las Administraciones tributarias consideramos que, con carácter general, llevarán aparejada la concurrencia de una justificación objetiva y razonable para su adopción. Sobre este extremo nos hemos pronunciado en numerosas ocasiones a lo largo de este capítulo, sin embargo, ello no es obstáculo para que debamos reiterar que la regularización voluntaria por parte de contribuyentes incumplidores supone un ahorro de los costes derivados del inicio de un procedimiento de comprobación e inspección frente a cada uno de ellos, lo que permite a las Administraciones tributarias destinar los limitados recursos de que disponen a detectar y perseguir a aquellos contribuyentes que se mantienen en el incumplimiento.

Junto a ello, en relación con la proporcionalidad entre su finalidad y las consecuencias que se derivan de su aplicación, deberemos atender especialmente al ámbito objetivo de aplicación del programa de cumplimiento voluntario correspondiente y a los efectos que se derivan del procedimiento de regularización respecto de la cuota tributaria previamente no ingresada. De esta manera, nuestras conclusiones sobre la proporcionalidad existente entre la finalidad de un programa de cumplimiento en concreto y las consecuencias que derivan de su aplicación no pueden ser las mismas respecto de aquellos programas en los que se prevé una pequeña reducción de la cuota tributaria determinada conforme a la normativa en vigor, que respecto de aquellos programas en los que se renuncia totalmente a la exigencia de la cuota tributaria no ingresada o se prevé un

sistema de determinación alternativo de la cuota tributaria que no se adecua a la mayor o menor capacidad económica de cada contribuyente. Del mismo modo, nuestras conclusiones sobre la proporcionalidad del programa de cumplimiento voluntario correspondiente variarán en función de cuáles sean los impuestos incluidos en su ámbito objetivo de aplicación.

No debemos olvidar que en el artículo 103.1 de la Constitución española se establece que “la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”. De esta forma, en el ámbito tributario, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria es la encargada de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio según lo establecido en el artículo 103.2 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado del año 1991.

En cuanto a la concurrencia de una justificación objetiva y razonable, la implementación de un programa de cumplimiento voluntario constituye una vía para que las Administraciones tributarias obtengan unas cantidades que habían sido previamente ocultadas, reduciendo el coste temporal y económico que implicaría el inicio de un procedimiento de comprobación o inspección en cada supuesto de incumplimiento de la normativa tributaria.

Con la introducción de una medida de estas características se permite que aquellos contribuyentes que previamente incumplieron sus obligaciones tributarias y estén en disposición de regularizar su situación tributaria, puedan hacerlo de forma espontánea. Esta situación derivará, como ya hemos comentado, en una gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la correcta aplicación de los tributos, ya que los niveles de gasto que se han reducido en los supuestos de aplicación de un programa de cumplimiento voluntario podrán ser empleados para la detección de aquellos contribuyentes que mantengan un comportamiento incumplidor.

Sobre la relación de proporcionalidad entre su finalidad y las consecuencias que derivan de su aplicación, si bien la implementación de un programa de cumplimiento voluntario especial puede suponer una quiebra del principio de capacidad económica, del principio de igualdad, del

principio de generalidad y del principio de progresividad, insistimos en que debemos tomar en consideración el ámbito objetivo de aplicación y los efectos que se derivan del programa correspondiente.

De esta forma, la proporcionalidad de la medida concreta dependerá del alcance de la regularización, es decir, no es lo mismo que el resultado de la regularización sea una reducción mínima de la cuota tributaria que se renuncie a la exigencia de la cuota tributaria o se proceda a determinar la cuota a ingresar a tanto alzado, sin tomar en consideración la capacidad económica de cada contribuyente. También deberemos atender a las figuras impositivas incluidas dentro del ámbito objetivo de aplicación de la norma reguladora del programa de cumplimiento voluntario, ya que existen determinados impuestos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de los no Residentes) que se consideran pilares fundamentales de la configuración de nuestro sistema tributario como un sistema basado en los principios de capacidad económica, de igualdad y de progresividad.

Es cierto que el efecto inmediato de los programas de cumplimiento voluntario especiales es la obtención de una mayor recaudación derivada del hecho de que determinadas cantidades que estaban ocultas, ahora son declaradas en condiciones más beneficiosas. Sin embargo, mediante la sinergia de medidas de estímulo al cumplimiento espontáneo de carácter temporal y de medidas de carácter coactivo o sancionador de que disponga la Administración tributaria en cuestión, lo que se pretende es incidir en el comportamiento futuro de los contribuyentes. Sobre este extremo, debemos precisar que “la eficacia está directamente vinculada al resultado que se pretende conseguir, pudiéndose identificar con la productividad, “con el rendimiento de la organización en la realización de sus fines””⁹⁸².

No debemos perder de vista que la finalidad última de los programas de cumplimiento voluntario generales y especiales es la obtención de una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo, logrando que determinados contribuyentes que previamente incumplieron con sus obligaciones tributarias, regularicen espontáneamente su situación y, en el futuro, procedan a cumplir con sus obligaciones tributarias en tiempo y forma. Esta modificación en el comportamiento de los obligados tributarios redundará en la aplicación

⁹⁸² RASTROLLO SUÁREZ, J.J. “La evolución del principio de eficacia y su aplicación en el ámbito de la función pública: la evaluación del desempeño”, en *Revista General de Derecho Administrativo*, nº 45, 2017, pág. 2.

efectiva de los principios materiales de justicia tributaria, reforzando a largo plazo la realización del principio de capacidad económica, del principio de igualdad, del principio de generalidad y del principio de progresividad, lo que dará lugar a un sistema tributario más justo y eficaz.

A efectos de analizar la proporcionalidad del programa de cumplimiento voluntario en cuestión, se debe valorar positivamente la introducción de una limitación en el número de veces que un mismo contribuyente puede proceder a la regularización de su comportamiento previamente incumplidor, como sucede en los regímenes de *DLU quater* y de *VDP* canadiense. Sin embargo, al mismo tiempo, hemos defendido que es posible que una restricción incondicionada en los términos de acceso al programa de cumplimiento voluntario suponga una reducción de los ingresos tributarios a corto plazo e implique una excesiva rigidez del sistema mediante la reducción de su ámbito subjetivo de aplicación.

Por este motivo, consideramos que una cierta limitación en el acceso a programas de cumplimiento voluntario especiales implementados de forma sucesiva puede ayudar a confirmar la proporcionalidad de la medida para la consecución de una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo. Ejemplo de cómo limitar el acceso a un programa de cumplimiento voluntario sería la introducción de un recargo adicional en caso de una segunda o posterior regularización, la posibilidad de impedir una nueva regularización durante un período determinado de tiempo o la previsión de que únicamente se permitirá volver a acceder al programa a aquellos contribuyentes que se encuentren en determinadas circunstancias.

A modo de recopilación de todo lo expuesto, debemos reconsiderar que en nuestro ordenamiento jurídico los principios constitucionales no tienen carácter absoluto y, por lo tanto, una restricción de los principios de justicia material aplicables en materia tributaria no será considerada inconstitucional cuando esta situación “responda a fines de interés general que lo justifiquen (política económica o social, razones de técnica tributaria, etc.)”⁹⁸³.

De esta forma, defendemos que una posible restricción del principio de igualdad en materia tributaria, del principio de generalidad y del principio de progresividad que pudiera derivarse de la aplicación de un tratamiento desigual a contribuyentes que inicialmente manifestaron una

⁹⁸³ Fragmento extraído de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 96/2002, de 25 de abril (FJ 7º).

idéntica capacidad contributiva a través de la implementación de un programa de cumplimiento voluntario especial puede quedar “justificada” atendiendo al fin último de una medida de estas características como es la mejora del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y a la importancia de garantizar una aplicación más eficaz y eficiente del sistema tributario.

Para ello, será imprescindible atender al alcance material del programa de cumplimiento voluntario especial en cuestión, ya que consideramos que cuando el acceso a un programa de cumplimiento voluntario especial conlleve la no exigencia de la cuota tributaria previamente dejada de ingresar o la aplicación de un sistema de determinación alternativo de la cuota tributaria que resulte en una cuantía a ingresar considerablemente inferior a la que correspondería de aplicar la normativa pertinente nos encontraremos ante una norma que vulnera el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica, el principio de igualdad, el principio de generalidad y el principio de progresividad aplicables en materia tributaria por ir más allá de lo necesario para la consecución del objetivo que persigue.

En conclusión, debemos poner de manifiesto que para determinar la adecuación a los principios de justicia tributaria de un programa de cumplimiento voluntario específico habrá que atender a las circunstancias concretas del caso y a los distintos principios constitucionales en juego. Como hemos expresado anteriormente, defendemos que el hecho de que mediante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario general o especial se mantenga la exigencia de la totalidad cuota tributaria y solamente se renuncie a la exigencia de recargos, intereses de demora y a la aplicación sanciones administrativas o penales supone la adecuación de dichas medidas a los principios constitucionales mencionados.

Por su parte, en aquellos supuestos en los que se prevea la reducción total o parcial de la cuota tributaria previamente dejada de ingresar, lo que sucede generalmente en programas de cumplimiento voluntario especiales, será necesario atender a las circunstancias del caso concreto y realizar una ponderación de los diferentes principios o valores constitucionales en juego⁹⁸⁴.

De este modo, consideramos que debe prestarse especial atención a las figuras impositivas incluidas dentro de su ámbito objetivo y al alcance de la reducción de la cuota tributaria. Por un

⁹⁸⁴ ALIAGA AGULLÓ, E. Del derecho de la Hacienda Pública al derecho tributario, ob.cit., pág. 89-92.

lado, entendemos que no debería llegarse a la misma conclusión si los programas de cumplimiento voluntario se refieren a la regularización del incumplimiento respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que si los mismos se refieren al incumplimiento de otros impuestos como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre determinados medios de transporte, el Impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas derivadas, etc. Por otro lado, también que defendemos que no se debería llegar a la misma conclusión en aquellos supuestos que los que se renuncia a la exigencia de la deuda tributaria en su totalidad o se utiliza un sistema alternativo de determinación de la deuda tributaria que en aquellos en los que se reduce ligeramente la cuantía de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente.

Por tanto, cuando se reduzca ligeramente la cuota tributaria a ingresar e independientemente de la figura impositiva a que se refiera, entendemos que la gestión más eficaz de los limitados recursos de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la aplicación del sistema tributario mediante la existencia de una estrategia global por parte de las Administraciones tributarias que prevea el empleo conjunto de medidas de estímulo al cumplimiento espontáneo y de medidas de carácter coactivo o sancionador puede considerarse una justificación objetiva, razonable y proporcionada para la dispensa de un trato desigual a contribuyentes que inicialmente manifestaron una misma capacidad económica.

Mediante el acceso a un programa de cumplimiento voluntario, con carácter general, un contribuyente previamente incumplidor regulariza su situación tributaria de forma voluntaria y se prevé que en el futuro proceda a cumplir con sus obligaciones en tiempo y forma. Esta situación, como hemos repetido en numerosas ocasiones a lo largo de esta tesis, además de suponer un aumento de los ingresos públicos por constituir el ingreso de una deuda tributaria previamente ocultada y de significar un ahorro de costes para la Administración tributaria, implica una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias que redundará en una aplicación efectiva de los principios materiales de justicia tributaria.

Expuesto cuanto antecede, procede ahora hacer referencia a la adecuación a los principios de justicia material aplicables en el ámbito tributario respecto de los programas de cumplimiento

voluntario implementados en nuestro ordenamiento jurídico que han sido analizados en los apartados I y II del capítulo segundo.

En primer lugar, vamos a hacer referencia a aquellos programas de cumplimiento voluntario implementados en nuestro ordenamiento jurídico en los que se exige o exigía el ingreso de la totalidad de la cuota tributaria previamente no ingresada resultante de aplicar la normativa en vigor. Ejemplo de ello es nuestro programa de cumplimiento voluntario general regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria en el que se exige el ingreso de la totalidad de la cuota tributaria previamente no ingresada. También, han existido programas de cumplimiento voluntario especiales en los que se preveía la exigencia de la totalidad de la cuota tributaria como en el caso del régimen de regularización para sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas regulado en el artículo 30 de la Ley 50/1977, del régimen de declaraciones complementarias regulado en la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991 y del régimen de regularización de pensiones procedentes del extranjero regulado en la Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014.

Estos programas, como hemos explicado anteriormente, en cuanto no prevén la reducción total o parcial de la cuota tributaria previamente no ingresada no plantean dudas respecto de su adecuación a los principios materiales de justicia tributaria constitucionalmente reconocidos. En estos supuestos se prevé la aplicación de determinados recargos, la reducción total o parcial de los intereses de demora devengados o la exención de responsabilidad administrativa o penal derivada de la conducta regularizada, lo que se explica por la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de la Administración tributaria correspondiente. A este respecto, no debemos olvidar que mediante un programa de cumplimiento voluntario el contribuyente previamente incumplidor regulariza espontáneamente su situación tributaria lo que proporciona información con relevancia tributaria a la Administración tributaria y supone un ahorro de los costes materiales y humanos en que hubiera debido de incurrir de haber iniciado el correspondiente procedimiento de comprobación e investigación.

En segundo lugar, hemos mencionado que en el régimen de la declaración tributaria especial introducido por la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012 se implementó en nuestro ordenamiento jurídico un programa de cumplimiento especial en el que se preveía un sistema alternativo de determinación de la cuota tributaria derivada de la regularización del

incumplimiento. En este programa se preveía un sistema de determinación objetivo de la cuota tributaria mediante el que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes regularizasen su situación tributaria mediante la presentación de la correspondiente declaración y el ingreso del resultado de aplicar un 10% al importe o valor de adquisición de bienes o derechos previamente ocultados.

Como puede observarse, nos encontramos ante un programa de cumplimiento voluntario especial en el que se utiliza un sistema de determinación de la deuda tributaria que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente que regulariza su situación y que daba como resultado una cuota tributaria diferente e inferior a la cuota dejada de ingresar. Por este motivo, aunque el citado programa fue declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 73/2017 únicamente por motivos formales, consideramos que mediante su implementación se produjo una vulneración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, del principio de igualdad, del principio de generalidad y del principio de progresividad.

En tercer y último lugar, nos referiremos a los programas de cumplimiento voluntario especiales implementados en nuestro ordenamiento jurídico en los que ni se exigió el ingreso de la cuota tributaria previamente no declarada, ni se exigieron los intereses de demora correspondientes, ni tampoco se aplicaron los correspondientes recargos.

Mediante el procedimiento de regularización establecido en el artículo 31 de la Ley 50/1977 se permitió que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto Industrial-Cuota de Beneficios llevasen a cabo una regularización de balances. Como contrapartida, dicha regularización debía reflejarse contablemente mediante la conocida como “Cuenta de Regularización” y que podía figurar en el Activo o en el Pasivo según si las incorporaciones superaban o no a las eliminaciones. Este programa conllevó la posibilidad de que los mencionados contribuyentes regularizasen su situación previa de incumplimiento con exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, lo que nos lleva a considerar que su implementación supuso una vulneración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, del principio de igualdad, del principio de generalidad y del principio de progresividad.

Posteriormente, la publicación de la Ley 14/1985 introdujo la regulación de los regímenes de retención aplicables a los activos financieros con rendimiento explícito y a los activos financieros con rendimiento implícito. En este último, junto al régimen general se introdujo el régimen excepcional de los AFROS que por su configuración pudo ser utilizado por determinados contribuyentes como una vía para regularizar rentas y capitales que no habían sido declarados previamente. De esta forma, en el momento de su primera transmisión se efectuaba una retención del 45% de la diferencia entre el importe obtenido y el comprometido a reembolsar, matizándose que el resultado de lo anterior nunca podía ser inferior al resultado de aplicar dicho 45% sobre el rendimiento mínimo fijado por el Ministro de Economía y Hacienda. A partir de enero de 1988, el importe de la retención se fijó en el 55%. Según lo establecido en la normativa, cualquier transmisión de los AFROS suponía la obtención de un rendimiento del capital mobiliario que debía integrarse en la imposición personal del perceptor de los mismos. Sin embargo, la ausencia de retención en la segunda y posteriores transmisiones y la no sujeción a la obligación de suministro de información supusieron en la práctica la ausencia de integración en la imposición personal de dichos rendimientos.

El régimen de los AFROS constituyó, como hemos comentado anteriormente, un régimen de regularización indirecto porque se reguló la aplicación de una retención sustitutiva de la tributación efectiva de determinados rendimientos previamente ocultados, previéndose que en una segunda o posterior transmisión los rendimientos producidos por dichos activos estuvieran sujetos al régimen de tributación correspondiente. Sin embargo, aunque pueda entenderse que la aplicación de una elevada retención en el momento de la primera emisión pudo suponer una compensación suficiente por la ausencia de retención en segundas y posteriores transmisiones, debemos concluir que este régimen de regularización supuso una incorrecta aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador y de la Administración tributaria debido a que no conllevó la entrega de información sobre el origen de las rentas previamente no declaradas, ni el ingreso de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa tributaria correspondiente. De esta manera, debemos considerar que este régimen supuso una vulneración de los principios materiales de justicia tributaria en la medida en que las cantidades efectivamente ingresadas como consecuencia del procedimiento de regularización no se adecuaron a las cantidades que hubieran resultado de aplicar la normativa tributaria en vigor.

Junto a ello, debemos tener en cuenta que los conocidos como Pagarés del Tesoro fueron excluidos de los regímenes aplicables a los rendimientos del capital mobiliario y, por ello, no les resultaba de aplicación el régimen general de retenciones, ni la correspondiente obligación de suministro de información. De este modo, su exclusión del régimen general de retenciones aplicables a los rendimientos del capital mobiliario y la ausencia de obligación de suministro de información sobre su titularidad nos llevan necesariamente a concluir que este régimen supuso una vulneración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, del principio de igualdad, del principio de generalidad y del principio de progresividad. A pesar de que dicho régimen permitió la financiación del déficit público, debemos considerar que supuso una vía para que determinados contribuyentes regularizasen rentas previamente no declaradas a través de la adquisición de Pagarés del Tesoro sin necesidad de proporcionar información sobre el origen de dichas rentas y sin necesidad de ingresar la deuda tributaria que hubiera resultado de aplicar la normativa correspondiente, lo que supone una inadecuada implementación de un enfoque responsable.

Como hemos comentado en el epígrafe III del capítulo segundo, con el objetivo de dar una salida legal a los Pagarés del Tesoro se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico el régimen de la Deuda Pública Especial introducida por la Disposición Adicional 13ª de la Ley 18/1991 y que también hemos calificado como programa de cumplimiento voluntario especial. A través de esta medida se permitió a los titulares de Pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales que optasen por canjear los citados activos por activos de Deuda Pública Especial o esperasen a la amortización ordinaria de los mismos.

Estos activos de Deuda Pública Especial producían un rendimiento anual del 2%, rentabilidad muy baja que era compensada con la confidencialidad de las relaciones de suscriptores hasta la amortización ordinaria o hasta la amortización anticipada de los mismos. En caso de optarse por la amortización ordinaria, los activos de Deuda Pública no estaban sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, ni los rendimientos que produjeran se encontraban sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni al Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, la amortización anticipada suponía la sujeción de los rendimientos que se produjeran al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades.

Respecto del régimen de la Deuda Pública Especial, aunque su baja rentabilidad anual permitía financiar a un coste muy reducido el déficit público existente en aquella época, no debemos olvidar que el mismo se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico con el objetivo de solucionar los problemas derivados de la opacidad de los Pagares del Tesoro. De esta manera, el carácter complementario de ambos regímenes supuso la posibilidad de que determinadas rentas previamente no declaradas nunca fueran objeto de una regularización completa, ya que el fin de la confidencialidad de los activos de Deuda Pública Especial se produjo previsiblemente en un momento en que ya había prescrito el derecho de la Administración tributaria a determinar y exigir la deuda tributaria correspondiente.

Por tanto, entendemos que este régimen supuso la adopción incorrecta de un enfoque responsivo, ya que no se previó la entrega de información sobre el origen de las rentas invertidas en activos de Deuda Pública Especial, ni se produjo el ingreso de la cuota tributaria resultante de la aplicación de la normativa tributaria en vigor. Por todo lo expuesto, debemos concluir que este régimen fue contrario a los principios materiales de justicia tributaria aplicables en el ámbito tributario en la medida en que el coste de oportunidad derivado de la baja rentabilidad anual de los activos no compensase el importe de la cuota tributaria que debiera haberse ingresado como consecuencia de la aplicación de la normativa en vigor.

III. EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA COMO LÍMITE A LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO. ESPECIAL REFERENCIA A LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES ESTABLECIDAS EN EL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

Una vez analizadas las exigencias del principio constitucional de seguridad jurídica, del principio de legalidad y de los principios de justicia aplicables en materia tributaria en el ámbito nacional, procede concluir este capítulo con un estudio del Derecho de la Unión Europea como límite en la elaboración e implementación de un programa de cumplimiento voluntario. Para ello, incidiremos especialmente en las libertades fundamentales reguladas en el TFUE y en la interpretación de las mismas efectuada por el TJUE en materia tributaria, en las exigencias derivadas de la armonización en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en la posibilidad de que un

programa de cumplimiento voluntario sea considerado una ayuda de Estado ilegal según lo establecido en el artículo 107.1 del TFUE.

1. Los programas de cumplimiento voluntario y las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Antes de comenzar el análisis de las exigencias de las libertades fundamentales en relación con los programas de cumplimiento voluntario, debemos precisar que el objetivo de este epígrafe no es agotar el contenido de las citadas libertades fundamentales ni realizar un análisis exhaustivo de la jurisprudencia del TJUE, sino simplemente incidir sobre estos extremos en la medida en que entendemos que deben ser tomados en consideración por el legislador nacional durante los procesos de elaboración e implementación de un programa de cumplimiento voluntario. Por este motivo, comenzaremos con una definición de cada una de las libertades fundamentales que estimamos que pueden verse restringidas por la introducción de un programa de cumplimiento voluntario en un ordenamiento jurídico nacional para, posteriormente, hacer referencia a las diferentes causas de justificación de las mencionadas restricciones cuya definición se ha ido perfilando a través la jurisprudencia del TJUE.

1.1. Las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y su posible restricción por la implementación de un programa de cumplimiento voluntario

El artículo 26.1 del TFUE determina que “la Unión adoptará las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes en los Tratados”. A este respecto, en el segundo apartado del citado artículo se precisa que dicho mercado interior “implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada”. Como señala ARCOS VARGAS, el mercado común “trae consigo la liberalización de la circulación de

todos los factores que intervienen en el proceso de producción, no sólo las mercancías o bienes, sino también las personas, los servicios y los capitales”⁹⁸⁵.

De esta forma, vamos a proceder a definir brevemente cada una de las libertades fundamentales que integran el mercado único. En primer lugar, nos referiremos a la libre circulación de mercancías (artículos 28 a 37 del TFUE)⁹⁸⁶ que supone la prohibición de la existencia de derechos de aduana de importación y exportación o de cualquier exacción de efecto equivalente entre los Estados miembros e implica la adopción de un arancel aduanero común en las relaciones con terceros Estados. A pesar de la necesaria referencia a la libre circulación de mercancías como una de las libertades fundamentales que integran el mercado único, hemos considerado oportuno mantener dicha libertad al margen de nuestro estudio debido a la remota incidencia que un programa de cumplimiento voluntario puede tener sobre la misma.

En segundo lugar, la libre circulación de personas ha ido evolucionando desde su regulación originaria en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea. Esta libertad fundamental ha sido definida como “un derecho subjetivo consustancial (...) al proyecto económico de integración europea”⁹⁸⁷, como “el presupuesto necesario para ejercer otra libertad económica: libre prestación y recepción de servicios, libertad de establecimiento o libre circulación de trabajadores”⁹⁸⁸. Inicialmente, únicamente se reconocía el derecho a la libre circulación de los trabajadores, eliminándose así cualquier discriminación por razón de la nacionalidad en relación con el empleo, la retribución y otras condiciones de trabajo⁹⁸⁹. Posteriormente, el Tratado de Maastricht, firmado el día 7 de febrero de 1992, introdujo la ciudadanía de la Unión, reconociéndose así el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros.

⁹⁸⁵ ARCOS VARGAS, M. El mercado interior. En ALCAIDE FERNÁNDEZ, J.; CASADO RAIGÓN, R. (Coords.) *Curso de Derecho de la Unión Europea*, Madrid: Tecnos, 2014, pág. 319.

⁹⁸⁶ Para mayor información puede consultarse al respecto la Ficha Temática sobre la libre circulación de mercancías disponible en la página web del Parlamento Europeo. Acceso en: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/38/la-libre-circulacion-de-mercancias> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁹⁸⁷ DANS ÁLVAREZ DE SOTOMAYOR, L. “La libre circulación de personas tras el Tratado de Lisboa”, en *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, nº 92, 2011, pág. 257.

⁹⁸⁸ SOTO MOYA, M. “La libre circulación de personas como concepto ambivalente”, en *Revista española de derecho internacional*, Vol. 60, nº 1, 2008, pág. 164.

⁹⁸⁹ La ficha temática sobre la libre circulación de trabajadores elaborada por el Parlamento Europeo puede consultarse en: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/41/la-libre-circulacion-de-trabajadores> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

Las disposiciones relativas a la libre circulación de trabajadores (artículo 3.2 del TUE y artículos 45 a 48 del TFUE) “tienen por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas nacionales que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro”⁹⁹⁰. Por ello, “todo nacional comunitario que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en otro Estado miembro, está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones antes mencionadas”⁹⁹¹.

Por su parte, el concepto de ciudadanía de la Unión (artículo 3.2 del TUE y artículo 21 del TFUE) implica que todos los nacionales de un Estado miembro son de manera automática ciudadanos de la Unión⁹⁹². De este modo, “una normativa nacional que perjudicara a determinados nacionales por el mero hecho de haber ejercido su libertad de circular y de residir en otro Estado miembro provocaría así una desigualdad de trato contraria a los principios que subyacen al estatuto de ciudadano de la Unión, a saber, la garantía de un mismo trato jurídico en el ejercicio de su libertad de circulación”⁹⁹³.

En tercer lugar, para el caso de los trabajadores por cuenta propia y profesionales o personas jurídicas⁹⁹⁴, la libertad de establecimiento (artículos 49 a 55 del TFUE) comprende “el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas en las

⁹⁹⁰ Ejemplo de ello son la STJUE de 26 de enero de 1999 (C-18/95, F.C. Terhoeve contra Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland), apartado 37; la STJUE de 17 de marzo de 2000 (C-109/0, Karl Robert Kranemann contra Land Nordrhein-Westfalen), apartado 25; la STJUE de 15 de junio de 2000 (C-302/98, Manfred Seherer contra Bundesknappschaft), apartado 32; y STJUE de 17 de marzo de 2005 (C-109/04, Karl Robert Kranemann contra Land Nordrhein-Westfalen), apartado 25.

⁹⁹¹ Véase la STJUE de 26 de enero de 1999 (C-18/95, F.C. Terhoeve contra Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland), apartado 27; y la STJUE de 2 de octubre de 2003 (Hans Van Lent), apartado 14.

⁹⁹² La ficha temática sobre la libre circulación de personas puede encontrarse en la página web del Parlamento Europeo: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/147/la-libre-circulacion-de-personas> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

⁹⁹³ STJUE de 29 de abril de 2004 (C-224/02, Keikki Antero Pusa contra Osusspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö), apartado 20, y STJUE de 9 de noviembre de 2006 (C-520/04, Pirkko Marjatta Turpeinen), apartado 22.

⁹⁹⁴ La ficha temática sobre la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios está disponible en: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/40/la-libertad-de-establecimiento-y-la-libre-prestacion-de-servicios> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales”⁹⁹⁵. Este derecho de establecimiento “implica la posibilidad de que los nacionales de la Unión participen, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro que no sea su Estado de origen”⁹⁹⁶. Junto a ello, las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento se oponen también “a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación”⁹⁹⁷. De esta manera, “deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad”⁹⁹⁸.

También se les reconoce a los trabajadores por cuenta propia y profesionales o personas jurídicas el derecho a la libre prestación de servicios (artículos 56 a 62 del TFUE) dentro de la Unión, entendiéndose por tales las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, capitales y personas. Sobre el alcance de esta libertad ha precisado el TJUE que conlleva “la eliminación de cualquier discriminación contra el prestador de un servicio establecido en un Estado miembro distinto de aquél en que la prestación debe ser satisfecha”⁹⁹⁹.

Las disposiciones referentes a libre prestación de servicios son subsidiarias de las relativas a la libertad de establecimiento, diferenciándose de ellas en que las primeras “prevén que el prestador de un servicio ejerza su actividad con carácter temporal en otro Estado miembro, teniendo en cuenta que el carácter temporal de la prestación no excluye la posibilidad de que el prestador de servicios se provea de cierta infraestructura, como puede ser una oficina, despacho o

⁹⁹⁵ STJUE de 16 de julio de 1998 (C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) contra Kenneth Hall Colmer (Her Majesty’s Inspector of Taxes), apartado 20; STJUE de 14 de diciembre de 2000 (C-141/99, AMID Contra Belgische Staat), apartado 20; STJUE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Cadbury Schweppes plc. y Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue), apartado 41; STJUE de 29 de marzo de 2007 (C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte), apartado 25; y STJUE de 2 de octubre de 2008 (C- 360/06, Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH contra Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg), apartado 25.

⁹⁹⁶ STJUE de 19 de julio de 2012 (C-48/11, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö contra A Oy), apartado 24.

⁹⁹⁷ STJUE de 2 de octubre de 2008 (C- 360/06, Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH contra Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg), apartado 26.

⁹⁹⁸ Véase la STJUE de 19 de julio de 2012 (C-48/11, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö contra A Oy), apartado 25, y la STJUE de 6 de septiembre de 2012 (C-380/11, DI.VI contra Administration des contributions en matière d’impôts), apartado 33.

⁹⁹⁹ STJUE de 18 de junio de 1991 (C-260/89, Elliniki Radiophonia Tileorassi Anonimo Etairia (ERT AE) contra Dimotiki Etairia Pliroforissis (DEP), apartado 19.

estudio, en la medida en que dicha infraestructura sea necesaria para realizar la referida prestación”¹⁰⁰⁰. Así, es contraria al Derecho de la Unión Europea “la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la prestación de servicios entre Estados miembros que la puramente interna en un Estado miembro”¹⁰⁰¹. Por ello, la libre prestación de servicios puede ser invocada tanto por los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro distinto del destinatario de los servicios, como por una empresa frente al Estado en que está establecida cuando los servicios se presten a destinatarios residentes en otro Estado miembro¹⁰⁰².

Por último, del conjunto de libertades fundamentales que construyen el mercado interior resta por hacer referencia a la libre circulación de capitales y de pagos (artículos 63 a 66 del TFUE). En cuanto a la definición de movimiento de capitales, ésta no se encuentra en el texto del Tratado, sino en el Anexo I de la Directiva del Consejo de 24 de junio de 1988¹⁰⁰³. En este Anexo se recoge una lista no exhaustiva de operaciones que deben considerarse movimientos de capitales entre las que se encuentran, por ejemplo, las transacciones sobre títulos del mercado de capitales; las operaciones en cuentas corrientes y de depósito en entidades financieras; los préstamos y créditos financieros; las transferencias en ejecución de contratos de seguro; las donaciones, las dotes, las sucesiones y legados.

En el apartado primero del mencionado artículo 63 se establece que quedarán prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. De esta forma, según la jurisprudencia del TJUE resulta contrario a la libre circulación de capitales la introducción por un Estado miembro “de una diferencia de trato según el lugar en que se inviertan los capitales”, ya que “produce el efecto de disuadir al residente de dicho Estado miembro de invertir sus capitales en una sociedad establecida en otro Estado miembro, así como un efecto restrictivo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros, por cuanto constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en el primer Estado miembro”¹⁰⁰⁴.

¹⁰⁰⁰ STJUE de 12 de diciembre de 1996 (C-3/95, Reisebüro Broede contra Gerd Sandker), apartados 19 y 21.

¹⁰⁰¹ STJUE de 3 de octubre de 2002 (C-136/00, Rolf Dieter Danner), apartado 29.

¹⁰⁰² STJUE de 5 de octubre de 1994 (C-381/93, Comisión contra República Francesa), apartado 14.

¹⁰⁰³ Directiva del Consejo de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado (88/361/CEE)

¹⁰⁰⁴ STJUE de 1 de julio de 2010 (C-233/09, Gerhard Dijkman y Maria Dijkman-Lavaleije contra Belgische Staat), apartado 31. En un sentido similar se pronuncian la STJUE de 26 de septiembre de 2000 (C-478/98, Comisión contra Reino de Bélgica), apartado 18; la STJUE de 18 de diciembre de 2007 (C-101/05, Skatteverket contra A), apartado 40; y la STJUE de 7 de abril de 2011 (C-20/09, Comisión Europea contra República Portuguesa), apartado 54.

En cuanto a la libre circulación de pagos, el artículo 63.2 establece que “quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. El TJUE ha establecido una diferenciación entre el contenido de la libre circulación de capitales y la libre circulación de pagos determinando que “los pagos corrientes son transferencias de divisas que constituyen una contraprestación en el marco de una transacción subyacente, en tanto que los movimientos de capitales son operaciones financieras que tienen por objeto sustancial la colocación o la inversión de la cantidad de que se trata, y no la remuneración de una prestación”¹⁰⁰⁵. De este modo, la libre circulación de pagos se ha configurado como “una “quinta libertad” esencial para el buen funcionamiento del resto de libertades reconocidas”¹⁰⁰⁶.

Todo lo expuesto respecto del alcance de las libertades fundamentales a los Estados miembros de la Unión Europea se hace extensivo a los países firmantes del Acuerdo sobre el EEE (Estados miembros de la Unión Europea, Noruega, Liechtenstein e Islandia). Así se establece en el artículo 6 del citado Acuerdo y se ha venido interpretado por el TJUE. En este sentido, siendo una de las principales finalidades del Acuerdo sobre el EEE “la máxima realización posible de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el EEE”, (...) “corresponde al Tribunal de Justicia velar por que las disposiciones del Acuerdo EEE que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado se interpreten de manera uniforme dentro de los Estados miembros”¹⁰⁰⁷.

Sin embargo, el TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones recordando que la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión no pueden aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados miembros del EEE, “puesto que tales movimientos se inscriben en un

¹⁰⁰⁵ STJUE de 31 de enero de 1984 (C-86/82 y 26/83, Graziana Luisi y Giuseppe Carbone contra Ministero del Tesoro), apartado 21.

¹⁰⁰⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CALDERÓN CARRERO, J.M. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE relativa a las libertades fundamentales y derechos de los contribuyentes en el marco de los impuestos directos”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Madrid: Wolters Kluwer, 2017, pág. 1100.

¹⁰⁰⁷ STJUE de 11 de junio de 2009 (C-521/07, Comisión contra Reino de los Países Bajos), apartado 32; STJUE de 19 de noviembre de 2009 (C-540/07, Comisión contra República Italiana), apartado 65; y la STJUE de 28 de octubre de 2010 (C-72/09, Établissements Rimbaud SA contra Directeur Général des impôts), apartado 20.

contexto jurídico distinto”¹⁰⁰⁸, en el que no resulta de aplicación la Directiva 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Por su parte, teniendo en cuenta que la libre circulación de capitales y de pagos se reconoce también respecto de las relaciones entre los Estados miembros de la Unión Europea y terceros países, debemos señalar que la Directiva 2011 tampoco resulta de aplicación en estas circunstancias.

Por este motivo, cuando las partes no hayan adquirido ningún compromiso de asistencia mutua, según el TJUE, no cabe excluir que un Estado miembro pueda demostrar que una restricción a una determinada libertad fundamental con destino a un Estado miembro del EEE o a terceros países o procedentes de los mismos “está justificada por una razón determinada, en circunstancias en las que dicha razón no supondría una justificación válida” para una restricción entre Estados miembros¹⁰⁰⁹.

- 1.2. Las exigencias imperativas de interés general y el principio de proporcionalidad como elementos clave para determinar la existencia de una restricción a cualquiera de las libertades fundamentales recogidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Una vez definidas las libertades fundamentales que integran el mercado interior, debemos señalar que la implementación de un programa de cumplimiento voluntario constituye una muestra del ejercicio de la soberanía fiscal por parte de los Estados. Como hemos apuntado en numerosas ocasiones a lo largo de este trabajo, los programas de cumplimiento voluntario son medidas de carácter permanente o temporal mediante las que el legislador ofrece a los contribuyentes previamente incumplidores una oportunidad para que regularicen su situación tributaria. Esta oportunidad puede tener un alcance general o puede referirse a conceptos tributarios específicos. De esta manera, los términos en que esté formulado su ámbito subjetivo de aplicación estarán

¹⁰⁰⁸ STJUE de 19 de noviembre de 2009 (C-540/07, Comisión contra República Italiana), apartado 69; SJTUE de 28 de octubre de 2010 (C-72/09, Établissements Rimbaud SA contra Directeur général des impôts), apartado 40; y STJUE de 19 de julio de 2012 (C-48/11, Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö contra A Oy), apartado 34.

¹⁰⁰⁹ Véase la STJUE de 12 de diciembre de 2006 (C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue), apartado 171 y la STJUE de 18 de diciembre de 2007 (C-101/05, Skatteverket contra A), apartado 37.

directamente relacionados con los de las figuras impositivas incluidas dentro de su ámbito objetivo de aplicación.

En función de lo anterior, consideramos que existen determinados aspectos del régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario que pueden suponer una restricción a alguna de las libertades fundamentales recogidas en el TFUE, en especial, a la libre circulación de personas y trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales.

Como señala BIZIOLI, “la tradicional estructura del juicio del Tribunal Europeo en la interpretación y aplicación de las libertades fundamentales en materia tributaria sigue una secuencia de tres comprobaciones distintas, lógicamente sucesivas”¹⁰¹⁰. En primer lugar, se verifica si alguna de las libertades fundamentales reguladas en el TFUE es de aplicación al caso concreto. Una vez verificado lo anterior, se comprueba que existe una situación comparable y que se produce un tratamiento diferenciado del que se daría a una situación meramente interna. Por último, en caso de esto fuera así, el Tribunal valora si existe una causa de justificación del diferente tratamiento a ambas situaciones y si la medida es proporcionada para la consecución del fin que persigue y no va más allá de lo necesario para conseguirlo.

Teniendo en cuenta el esquema mencionado, en nuestro análisis partiremos del supuesto de que nos encontramos ante situaciones en las que resulta de aplicación alguna de las libertades fundamentales. Sin entrar a analizar la diferencia entre discriminación y restricción, debido a que en el ámbito tributario es más frecuente el planteamiento de asuntos en los que se producen discriminaciones indirectas a las que resulta de aplicación la doctrina de las exigencias imperativas

¹⁰¹⁰ BIZIOLI, G. El principio de no discriminación. En DI PIETRO, A.; TASSANI, T. (Dir) *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Barcelona: Atelier, 2015, pág. 166. También, GARCIA CARACUEL, M. “El principio de libre circulación de capitales en el Espacio Económico Europeo (STJCE, de 11 de junio de 2009, As. C-521/07), en *Noticias de la Unión Europea*, nº 316, 2011, pág. 75.

Véase, a modo de ejemplo, la STJUE de 30 de noviembre de 1995 (C- 55/94, Reinhard Gebhard contra Consiglio dell’Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano), apartado 37; la STJUE de 12 de diciembre de 1996 (C-3/95, Reisebüro Broede contra Gerd Sandker), apartado 28; la STJUE de 15 de julio de 2004, (C-315/02, Anneliese Lenz contra Finanzlandesdirektion für Tirol), apartado 27; la STJUE de 17 de marzo de 2005 (C- 109/04, Karl Robert Kranemann contra Land Nordrhein-Westfalen), apartado 33; la STJUE de 29 de marzo de 2007 (C- 347/04, Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte), apartado 37; la STJUE de 8 de noviembre de 2007 (C-379/05, Amurta SGPS contra Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam), apartado 32; y la STJUE de 2 de octubre de 2008 (C-360/06, Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH contra Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg), apartado 34.

como elemento de justificación¹⁰¹¹, consideramos conveniente apuntar que son consideradas restricciones “todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante”¹⁰¹² el ejercicio de una libertad fundamental. A este respecto, debemos tener presente que la posible restricción a una de dichas libertades “puede adoptar la forma de una “restricción a la entrada” por parte del Estado de acogida o de una “restricción a la salida” por parte del Estado miembro de origen”¹⁰¹³.

Es jurisprudencia reiterada del TJUE que una medida nacional que obstaculice o restrinja alguna de las libertades fundamentales reconocidas en el TFUE “solamente puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifica por razones imperiosas de interés general”¹⁰¹⁴. De esta forma, “el Derecho comunitario admite que las libertades de circulación puedan ser objeto de dichas restricciones cuando estén justificadas por un motivo legítimo”¹⁰¹⁵, ya sean razones de orden público, de seguridad pública o de salud pública (artículo 45.3, artículo 51.2, artículo 62 y artículo 65.1 b) del TFUE). Como puede intuirse, estas excepciones no tienen relevancia en el ámbito de la fiscalidad, por lo que debemos centrarnos en lo que se ha denominado por el TJUE como “razones imperiosas de interés general” o “exigencias imperativas de interés general”.

¹⁰¹¹ La diferencia entre ambos conceptos es analizada en profundidad en MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CALDERÓN CARRERO, J.M. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE relativa a las libertades fundamentales y derechos de los contribuyentes en el marco de los impuestos directos”, ob.cit., págs. 1109-1114.

¹⁰¹² Pueden consultarse la STJUE de 12 de diciembre de 1996 (C-3/95, Reisebüro Broede contra Gerd Sandker), apartado 25, o la STJUE de 18 de julio de 2012 (C- 48/11, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö contra A Oy), apartado 25.

¹⁰¹³ CHEVALIER, B. “La libre circulación de personas y sus efectos sobre la soberanía fiscal de los Estados miembros”, en *Estudios de derecho judicial*, nº 132, 2007, pág. 225.

¹⁰¹⁴ Ejemplo de ello son la STJUE de 25 de julio de 1991 (C- 76/90, Manfred Säger contra Dennemeyer & Co. Ltd), apartado 15; la STJUE de 31 de marzo de 1993 (C-19/92, Dieter Kraus contra Land Baden-Württemberg), apartado 32; la STJUE de 12 de diciembre de 1996 (C- 3/95, Reisebüro Broede contra Gerd Sandker), apartado 28; la STJUE de 21 de noviembre de 2002 (C- 436/00, X e Y contra Riksskatteverket), apartado 49; la STJUE de 12 de diciembre de 2002 (C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH contra Finanzamt Steinfurt), apartado 33; la STJUE de 17 de marzo de 2005 (C-109/04, Karl Robert Kranemann contra Land Nordrhein-Westfalen), apartado 33; la STJUE de 14 de febrero de 2008 (C-274/06, Comisión contra Reino de España), apartado 35; y la STJUE de 8 de julio de 2010 (C- 171/08, Comisión contra República Portuguesa), apartado 69.

¹⁰¹⁵ CHEVALIER, B. “La libre circulación de personas y sus efectos sobre la soberanía fiscal de los Estados miembros”, ob.cit., pág. 225.

Sobre el carácter no absoluto de los derechos de los contribuyentes europeos como resultado del reconocimiento de las libertades fundamentales puede consultarse ALIAGA AGULLÓ, E. “Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del Derecho de la Unión Europea”, ob.cit., pág. 54.

Como señalan MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, las exigencias imperativas de interés general admitidas por el TJUE no constituyen un listado cerrado. Sin embargo, ello no obsta para que al realizar un análisis de la evolución de la jurisprudencia del TJUE se observe una tendencia a la unificación de las mencionadas exigencias en relación con las diferentes libertades fundamentales reconocidas en el Tratado. Así, destacan por su alegación recurrente y su relevancia, la coherencia del sistema tributario, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, la necesidad de garantizar la recaudación de los tributos, la lucha contra el fraude fiscal y el reparto equilibrado del poder tributario¹⁰¹⁶.

No debemos olvidar que “la particularidad de las exigencias imperativas se encuentra en que, normalmente, la carga de la prueba de que concurre alguna circunstancia justificativa de la legislación nacional compete a los Estados miembros, aunque en algún caso el TJUE ha apreciado las mismas de oficio”¹⁰¹⁷. Por ello, vamos a hacer referencia a algunas previsiones que, de incluirse en un programa de cumplimiento voluntario, podrían ser consideradas restrictivas de determinadas libertades fundamentales y a las razones imperiosas de interés general que podrían alegarse para justificar su implementación.

En función de la situación personal y profesional del contribuyente-persona física, la introducción de un tipo impositivo, de un tipo de interés de demora o de unos recargos inferiores aplicables a residentes que los aplicables a no residentes en el seno de un programa de cumplimiento voluntario puede constituir una restricción a la libre circulación de personas, a la libre circulación de trabajadores, a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios. Esta misma situación de obstáculo a tales libertades fundamentales se produciría en aquellos supuestos en los que, para garantizar el futuro cobro de una deuda tributaria regularizada que ha sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento, se exigiera el mantenimiento de la residencia fiscal durante un período determinado de tiempo o se exigiera la aportación de garantías diferentes en función de si se trata de contribuyentes residentes o no residentes¹⁰¹⁸. Por su parte, las dos

¹⁰¹⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CALDERÓN CARRERO, J.M. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE relativa a las libertades fundamentales y derechos de los contribuyentes en el marco de los impuestos directos”, ob.cit., págs. 1115-1116. Un análisis detallado de las exigencias imperativas de interés general puede encontrarse en las páginas 1116 a 1124 del citado capítulo.

¹⁰¹⁷ *Ibidem*, pág. 1116.

¹⁰¹⁸ A este respecto, resulta interesante hacer referencia a la STJUE de 29 de noviembre de 2001 (C-371/10, National Grid Indus, BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam), apartado 74. En dicha Sentencia, en relación con la imposición de salida, se determina que la constitución de garantías para solicitar el

situaciones mencionadas pueden suponer una restricción a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios cuando el ámbito subjetivo de aplicación del programa de cumplimiento voluntario en cuestión esté formado por contribuyentes-personas jurídicas.

Una de las causas que podría alegarse para justificar la implementación de un programa de cumplimiento voluntario que contuviera alguna de las previsiones mencionadas es la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales como consecuencia de la mayor complejidad existente para el desarrollo de dichas actuaciones de comprobación e investigación cuando concurre un elemento internacional.

A efectos de su aceptación por parte del TJUE, no debemos perder de vista que es jurisprudencia reiterada del citado Tribunal que la normativa europea sobre cooperación administrativa, actualmente, la Directiva 2011 “puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de obtener de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos comprendidos en el ámbito de dicha Directiva”¹⁰¹⁹. Es más, a pesar de los límites aplicables en materia de intercambio de información entre Estados miembros regulados en el artículo 17 de la Directiva 2011, el TJUE ha concluido que la imposibilidad de solicitar la colaboración de otro Estado miembro no puede servir para justificar una restricción a una libertad fundamental, ya que “nada impediría que las autoridades fiscales afectadas exigieran al contribuyente las pruebas que estimasen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate”¹⁰²⁰.

aplazamiento se debe considerar una carga desproporcionada en el caso de las personas físicas. Sin embargo, el TJUE sí ha admitido la exigencia de garantías en el caso de las personas jurídicas ante el mayor riesgo de impago de la deuda tributaria.

¹⁰¹⁹ Véase la STJUE de 28 de enero de 1992 (C-204/90, Hanns-Martin Bachmann contra État Belge), apartado 18; la STJUE de 28 de enero de 1992 (C-300/90, Comisión contra Reino de Bélgica), apartado 11; la STJUE de 3 de octubre de 2002 (C-136/00, Rolf Dieter Danner), apartado 49; la STJUE de 29 de marzo de 2009 (C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte), apartado 56; y la STJUE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contra Directeur général des impôts), apartado 92.

A pesar de que las Sentencias citadas se dictaron cuando estaba en vigor la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros, nos referimos a la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, debido a que es en la norma en la que se regula el marco actual de la cooperación administrativa.

¹⁰²⁰ En este sentido pueden consultarse, de nuevo, la STJUE de 28 de enero de 1992 (C-204/90, Hanns-Martin Bachmann contra État Belge), apartado 20; la STJUE de 28 de enero de 1992 (C-300/90, Comisión contra Reino de Bélgica), apartado 13; la STJUE de 3 de octubre de 2002 (C-136/00, Rolf Dieter Danner), apartado 50; la STJUE de 29 de marzo de 2009 (C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte), apartado 57; y la STJUE de

En relación con esta causa de justificación debemos realizar una precisión de su alcance cuando se alegue respecto de una norma que resulte de aplicación a supuestos en los que estén implicados países miembros del EEE, ya que la Directiva 2011 “crea un marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que no existe entre éstas y las autoridades de un país tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua”. Por este motivo, cuando la aplicación de una normativa nacional se vincule al cumplimiento por parte del contribuyente de determinados requisitos “cuya observancia sólo puede ser comprobada recabando información de las autoridades competentes de un país tercero”, las autoridades nacionales estarían facultadas para denegar su aplicación a un contribuyente residente en un Estado miembro del EEE. Para ello, debe resultar imposible obtener la información necesaria debido “a la inexistencia de una obligación convencional de dicho país de proporcionar la información”¹⁰²¹.

Junto con la eficacia de los controles fiscales, otra de las causas que se podría alegar para intentar justificar la restricción a la libre circulación de personas, a la libre circulación de trabajadores, a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios sería la existencia de dificultades prácticas para percibir el importe de la deuda tributaria regularizada cuando concurre un elemento internacional. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que “las dificultades prácticas no pueden justificar por sí solas ninguna restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado”.¹⁰²² Por ello, esta causa de justificación debe ser alegada de forma conjunta con otras causas de justificación como la eficacia de los controles fiscales, la necesidad de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria o la lucha contra la evasión fiscal, entre otras.

11 de octubre de 2007 (C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contra Directeur général des impôts*), apartado 95.

Véase a este respecto ALIAGA AGULLÓ, E. “Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones. El caso Theodor Jäger”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 304, 2010, págs. 74-75.

¹⁰²¹ Véase la STJUE de 18 de diciembre de 2007 (C-101/05, *Skatteverket contra A*), apartado 63; la STJUE de 19 de noviembre de 2009 (C-540/07, *Comisión contra República Italiana*), apartados 69 y 70; y la STJUE de 19 de julio de 2012 (C-48/11, *Veronsaajien oikeudenvolventayksikkö contra A Oy*), apartado 36.

¹⁰²² Ejemplo de ello son la STJUE de 26 de enero de 1999 (C-18/95, *F.C. Terhoeve contra Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland*), apartado 45; la STJUE de 15 de julio de 2004 (C-315/02, *Anneliese Lenz contra Finanzlandesdirektion für Tirol*), apartado 48; y la STJUE de 1 de julio de 2010 (C-233/09, *Gerhard Dijkman, Maria Dijkman-Lavaleije contra Belgische Staat*), apartado 60.

No obstante, incluso en aquellos supuestos en los que se alegue de forma complementaria otra causa de justificación, no se debe perder de vista que el TJUE ha advertido que, con base en la Directiva 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas¹⁰²³, un Estado miembro puede pedir la asistencia de otro Estado miembro en lo que atañe al cobro del conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro¹⁰²⁴.

Por último, en el supuesto de que nos encontrásemos ante un programa de cumplimiento voluntario en el que se exige el mantenimiento de la residencia en determinado Estado miembro o la prestación de diferentes garantías a residentes y no residentes para asegurar el futuro cobro de una deuda tributaria regularizada que ha sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento, una causa de justificación previsiblemente alegada será prevenir la reducción de ingresos fiscales. Sin embargo, es jurisprudencia reiterada del TJUE que “la disminución de ingresos fiscales no constituye una razón imperiosa de interés general que pueda justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental”¹⁰²⁵. Así, en numerosas Sentencias, el TJUE ha determinado que “los motivos de carácter meramente económico no pueden constituir razones imperiosas de interés general capaces de justificar una restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado”¹⁰²⁶.

Junto a lo expuesto hasta el momento, podemos encontrar diferentes ejemplos de elementos del régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario que supondrían una restricción a la libre circulación de capitales. Un programa de cumplimiento voluntario en el que se regule la

¹⁰²³ Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

¹⁰²⁴ A este respecto, puede consultarse la STJUE de 9 de noviembre de 2006 (C- 520/04, Pirkko Marjatta Turpeinen), apartado 37 y la STJUE de 12 de julio de 2012 (C-269/09, Comisión contra Reino de España), apartado 67.

¹⁰²⁵ Ejemplo de ello son la STJUE de 16 de julio de 1998 (C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) contra Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)), apartado 28; la STJUE de 6 de junio de 2000 (C-35/98, Staatssecretaris van Financiën y B.G.M. Verkooijen), apartado 59; la STJUE de 3 de octubre de 2002 (C-136/00, Rolf Dieter Danner), apartado 56; la STJUE de 21 de noviembre de 2002 (C-436/00, X e Y contra Riksskatteverket), apartado 50; la STJUE de 12 de diciembre de 2002 (C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH contra Finanzamt Steinfurt), apartado 36; la STJUE de 15 de julio de 2004 (C- 315/02, Anneliese Lenz contra Finanzlandesdirektion für Tirol), apartado 40; la STJUE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Petri Manninen), apartado 49; y la STJUE de 17 de septiembre de 2009 (C-182/08, Glaxo Wellcome GmbH & co. KG contra Finanzamt München II), apartado 82.

¹⁰²⁶ Véase la STJUE de 28 de abril de 1998 (C-120/95, Nicolas Decker contra Caisse de maladie des employés privés), apartado 39; la STJUE de 4 de junio de 2002 (C-367/98, Comisión contra República Portuguesa), apartado 52; y la STJUE de 17 de marzo de 2005 (C-109/04, Karl Robert Kranemann contra Land Nordrhein-Westfalen), apartado 34.

aplicación de un tipo de gravamen inferior cuando todos o alguno de los elementos objeto de declaración sean títulos emitidos por un Estado miembro y se exija el mantenimiento de su titularidad durante un período determinado de tiempo puede resultar contrario a la libre circulación de capitales. Ejemplo de ello fue el *RERT* portugués del año 2005 que fue considerado contrario a la libre circulación de capitales por el TJUE en su Sentencia de 7 de abril de 2011.

También, podría considerarse una restricción a la libre circulación de capitales la exigencia de repatriar los bienes regularizados al territorio de un Estado miembro en concreto, no siendo aplicables los efectos del programa de cumplimiento voluntario cuando los bienes se mantengan en el territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE. Otro ejemplo de restricción a esta libertad fundamental se puede encontrar en aquellos programas de cumplimiento voluntario que introduzcan una diferencia en los medios de prueba para acreditar la titularidad de determinados bienes o derechos como consecuencia de la localización de los mismos, siendo exigido un mayor esfuerzo probatorio cuando el bien o derecho se sitúa en el territorio de otro Estado miembro. Estas mismas conclusiones podrían derivarse de la aplicación de un tipo de gravamen, de un tipo de interés de demora o de unos recargos diferentes en función del lugar de situación de los bienes o derechos objeto de regularización, siendo esta diferencia aplicable entre Estados miembros de la Unión Europea y Estados miembros del EEE.

Las dos primeras causas de justificación que han sido analizadas con motivo de la justificación de una posible restricción a la libre circulación de personas, libre circulación de trabajadores, libertad de establecimiento y libre prestación de servicios podrían ser alegadas para tratar de justificar una restricción a la libre circulación de capitales en los supuestos recién mencionados, salvo en el caso de que nos encontremos ante un programa de cumplimiento voluntario en el que resulta de aplicación un tipo reducido cuando los elementos objeto de declaración sean títulos emitidos por un Estado miembro.

En esos mismos supuestos, otra de las exigencias imperativas de interés general que podría ser alegada es la necesidad de luchar contra la evasión fiscal. Sobre este extremo, el TJUE ha establecido que “una medida nacional que restrinja la libre circulación de capitales puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales, desprovistos de

realidad económica, cuyo único objetivo sea obtener una ventaja fiscal”¹⁰²⁷. Sin embargo, es reiterada jurisprudencia del citado Tribunal que “sólo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado”¹⁰²⁸.

En cuanto a la posible restricción de la libre circulación de capitales por la implementación de un programa de cumplimiento voluntario en el que se regule la aplicación de un tipo de gravamen inferior cuando todos o alguno de los elementos objeto de declaración sean títulos emitidos por un Estado miembro y se exija su mantenimiento durante un período determinado de tiempo tenemos el ejemplo del *RERT* portugués del año 2005.

El gobierno portugués alegó que el citado régimen especial tenía como finalidad la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y la necesidad de compensar la pérdida de ingresos fiscales. En cuanto a la primera de estas alegaciones, el Tribunal consideró que, aunque esta medida podría haber contribuido a alcanzar dichos objetivos, no cumplía con las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad. Por su parte, en cuanto a la necesidad de compensar la pérdida de ingresos fiscales, el Tribunal recordó su jurisprudencia reiterada sobre la imposibilidad de que un objetivo de carácter puramente económico o recaudatorio pueda justificar una restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado¹⁰²⁹.

¹⁰²⁷ Fragmento extraído de la STJUE de 17 de septiembre de 2009 (C- 182/08, Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG contra Finanzamt München II), apartado 89.

¹⁰²⁸ Véase la STJUE de 11 de octubre de 2007 (C-451/51, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contra Directeur général des impôts), apartado 91; la STJUE de 19 de noviembre de 2009 (C-540/07, Comisión contra República Italiana), apartado 58 ; y la STJUE de 28 de octubre de 2010 (C-72/09, Établissements Rimbaud SA contra Directeur général des impôts), apartado 34.

En relación con la necesidad de que la norma en cuestión se aplique únicamente a montajes puramente artificiales pueden consultarse la STJUE de 16 de julio de 1998 (C-264/96, Imperial Chemical Industries pic (ICI) contra Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)), apartado 26; la STJUE de 12 de diciembre de 2002 (C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH contra Finanzamt Steinfurt), apartado 37; la STJUE de 21 de noviembre de 2002 (C-436/00, X e Y contra Riksskatteverket), apartado 61; la STJUE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Cadbury Schweppes plc. y Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue), apartados 50 y 51; y la STJUE de 19 de marzo de 2007 (C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte), apartado 51.

¹⁰²⁹ Véase la STJUE de 7 de abril de 2011 (C-20/09, Comisión contra República Portuguesa), apartados 58 a 68.

Estas mismas conclusiones deben hacerse extensibles a cualquier programa de cumplimiento voluntario que incluya una oportunidad para la regularización de la situación previa de incumplimiento más beneficiosa en el caso de que se opte por la adquisición de títulos emitidos por un Estado miembro. Esta situación se produjo en nuestro país mediante el régimen de los Pagarés del Tesoro regulado en la Ley 14/1985 y en el régimen de la Deuda Pública Especial introducido por la Ley 18/1991. Sin embargo, no debemos perder de vista que la libre circulación de capitales no entró en vigor en nuestro ordenamiento jurídico hasta el 1 de enero de 1993.

Una vez que el TJUE determina que existe una causa de justificación para la introducción de una medida que restrinja cualquiera de las libertades fundamentales recogidas en el TFUE, el citado Tribunal procede a comprobar si la medida es proporcionada para la consecución del fin que persigue y no va más allá de lo necesario para conseguirlo, es decir, si cumple con las exigencias del principio de proporcionalidad. De esta manera, siguiendo a RODRÍGUEZ-BEREIJO, el principio de proporcionalidad se configura como un “criterio modulador”, ya que “juega un papel de primer orden en la valoración y medición de toda la actividad de intervención pública exigiendo que sea útil en relación con su fin, necesaria en relación con el resto de posibles medios y equilibrada en su relación entre los costes y perjuicios que entraña”¹⁰³⁰.

El principio de proporcionalidad “es un principio relativo o de relación, toda vez que no actúa como valor o criterio en un modo abstracto, sino que necesita de la relación de otros dos elementos en conflicto, de tal modo que mide como debe desarrollarse esta relación en el caso concreto”¹⁰³¹. Este principio ostenta la particularidad de que no se encuentra regulado en el TUE ni en el TFUE, sino que es un principio cuyo reconocimiento y alcance ha sido jurisprudencialmente establecido por el TJUE. Siguiendo a DI PIETRO, “el Tribunal de Justicia ha reconocido la proporcionalidad como un principio común del procedimiento administrativo, con su consiguiente aplicabilidad a los procedimientos del derecho derivado sin distinción en el ámbito tributario”¹⁰³².

¹⁰³⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, ob.cit., pág. 12.

¹⁰³¹ FORNIELES GIL, A. El principio de proporcionalidad. En DI PIETRO, A.; TASSANI, T. (Dir) Los principios europeos del Derecho Tributario, ob.cit., pág. 137.

¹⁰³² DI PIETRO, A. “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 116, 2002, págs. 577-578.

Según jurisprudencia reiterada del TJUE, “de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata”. Junto a ello, matiza el citado Tribunal que, “si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin”¹⁰³³.

Del esquema de trabajo que el TJUE emplea para proceder a la interpretación y aplicación de las libertades fundamentales en materia tributaria puede deducirse que el juicio de proporcionalidad se articula sobre la base de dos exigencias. Por un lado, las medidas nacionales deben ser adecuadas al objetivo que pretenden conseguir, lo que se conoce como el “test de la adecuación o idoneidad de la norma”. Por otro lado, dichas medidas no deben ir más allá de lo necesario, lo que implica que no deben existir medios menos restrictivos para conseguir el fin que se pretende y se identifica como “test de necesidad”¹⁰³⁴.

De todo lo expuesto se puede concluir que el respeto a las libertades fundamentales recogidas en el TFUE debe ser un aspecto a tener en cuenta por el legislador nacional durante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario. En función del ámbito objetivo de aplicación de la norma y, por tanto, de los contribuyentes a los que esta norma vaya dirigida, se debe tomar en consideración que existen determinados aspectos del régimen de un programa de

¹⁰³³ Sobre este particular pueden consultarse la STJUE de 18 de diciembre de 1997 (Asuntos acumulados C-285/94, C-340/95, C-401/95 and C-47/96, Molenheide y otros), apartados 46 y 47; la STJUE de 27 de septiembre de 2007 (C-409/04, Teleos PLC), apartados 52 y 53; y la STJUE de 21 de febrero de 2008 (C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG contra Finanzamt Malchin), apartados 19 y 20.

¹⁰³⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CALDERÓN CARRERO, J.M. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE relativa a las libertades fundamentales y derechos de los contribuyentes en el marco de los impuestos directos”, ob.cit., págs. 1124-1125.

Pueden consultarse a este respecto la STJUE de 25 de julio de 1991 (C- 76/90, Manfred Säger contra Dennemeyer & Co. Ltd), apartado 15; la STJUE de 12 de diciembre de 1996 (C-3/95, Reisebüro Broede contra Gerd Sandker), apartado 28; la STJUE de 4 de junio de 2002 (C-367/98, Comisión contra República Portuguesa), apartado 49; la STJUE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contra Directeur général des impôts), apartado 82; la STJUE de 18 de diciembre de 2007 (C- 101/05, Skatteverket contra A), apartado 56; la STJUE de 17 de septiembre de 2009 (C- 182/08, Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG contra Finanzamt München II), apartados 92 y 93; la STJUE de 8 de julio de 2010 (C- 171/08, Comisión contra República Portuguesa), apartado 69; la STJE de 28 de octubre de 2010 (C-72/09, Établissements Rimbaud SA contra Directeur Général des impôts), apartado 33; la STJUE de 7 de abril de 2011 (Asunto C-20/09, Comisión contra República Portuguesa), apartado 61; y la STJUE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Petri Manninen), apartado 29.

cumplimiento voluntario que pueden constituir una restricción a la libre circulación de personas, a la libre circulación de trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales como hemos podido observar con los ejemplos que se han ido exponiendo a lo largo de este apartado.

Por ello, en aquellos casos en que alguno de los elementos del régimen jurídico de un programa de cumplimiento voluntario nacional constituya una restricción a cualquiera de las libertades fundamentales mencionadas, se deberá prestar especial atención a las exigencias imperativas de interés general que justifican la adopción de una medida de estas características, así como a la adecuación de la misma al objetivo perseguido y a la necesidad de que ésta no vaya más allá de lo necesario para ello.

2. La compatibilidad de los programas de cumplimiento voluntario con el Derecho derivado de la Unión Europea. Las exigencias resultantes de la armonización en materia de imposición indirecta

Junto a las exigencias que el Derecho originario de la Unión Europea impone en relación con la implementación de un programa de cumplimiento voluntario por el legislador nacional, debemos tomar en consideración cuáles son los mandatos del Derecho derivado de la Unión Europea a este respecto. Para ello, nos referiremos especialmente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que consideramos oportuno apuntar brevemente que en aquellos supuestos en los que un programa de cumplimiento voluntario incluya dicho impuesto dentro de su ámbito objetivo de aplicación, el legislador nacional deberá tener en cuenta las exigencias derivadas de la armonización en materia de fiscalidad indirecta en relación con dicho Impuesto¹⁰³⁵.

Sobre este particular, ya hemos mencionado que en la STJUE de 17 julio de 2008 el Tribunal de Justicia concluye que la renuncia generalizada a las actuaciones de comprobación e investigación que se establecía en el régimen jurídico de la *dichiarazioni integrativa* y del *condono tombale* suponía el falseamiento del principio de neutralidad fiscal del Impuesto, al perturbar

¹⁰³⁵ Artículo 22.8 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. Actualmente, artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

gravemente el buen funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y crear diferencias significativas en el trato que se daba a los sujetos pasivos dentro del territorio. Junto a ello, se consideró que una regulación de estas características suponía una vulneración de la obligación de los Estados miembros de garantizar la recaudación del Impuesto en el territorio común¹⁰³⁶.

De esta forma, debemos tener presente que el régimen común de IVA tiene como finalidad última conducir a la neutralidad en la competencia entre los Estados miembros para garantizar que los bienes y servicios de naturaleza análoga soportan la misma carga fiscal en cada uno de dichos Estados miembros, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución. Esto es así, como recuerda el considerando 7º de la Directiva actualmente en vigor, aunque los tipos impositivos y las exenciones no estén totalmente armonizados. Por este motivo, entendemos que será contraria a la normativa de armonización del Impuesto cualquier programa de cumplimiento voluntario en el que se introduzca un tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido inferior a los límites establecidos en el Título VIII de la Directiva IVA o en el que se modifique las obligaciones de declaración y pago de los sujetos pasivos establecidas en el Título XI de la citada norma.

Lo anterior constituye un ejemplo de que, en materia de imposición indirecta, durante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario el legislador nacional deberá tener en cuenta no solamente las exigencias derivadas de las libertades fundamentales recogidas en el TFUE, sino también las derivadas de la armonización en materia de imposición indirecta.

3. La posible consideración de los programas de cumplimiento voluntario como una ayuda de Estado según lo dispuesto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por otro lado, debemos referirnos igualmente a la posibilidad de que un programa de cumplimiento voluntario sea considerado una ayuda de Estado según lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE. En él se determina que “serán incompatibles con el mercado interior, en la medida

¹⁰³⁶ STJUE de 17 de julio de 2008 (C-132/06, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana), apartados 43 y 44.

en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”, salvo lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del citado artículo.

En el primer apartado de este precepto, como indica PÉREZ BERNABEU, no podemos encontrar una definición expresa de qué se considera ayuda de Estado sino que se recogen los cuatro requisitos que debe reunir una determinada medida para ser considerada como tal¹⁰³⁷. Por ello, vamos a referirnos brevemente a cada uno de los requisitos que se enuncian en el citado artículo y al desarrollo de los mismos previsto en la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, Comunicación de la Comisión).

En primer lugar, la medida en cuestión debe tener como efecto la concesión directa o indirecta de la correspondiente ventaja por parte de la autoridad pública y que ésta se produzca mediante fondos estatales. En segundo lugar, dicha ventaja debe consistir en un beneficio económico que una empresa no podría haber obtenido en condiciones normales de mercado, lo que incluye “no sólo las prestaciones positivas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos”¹⁰³⁸. Es decir, se incluye todo lo que alivie a una empresa de las cargas a las que normalmente debe hacer frente. En tercer lugar, es imprescindible que la medida tenga carácter selectivo, es decir, que afecte únicamente a determinadas empresas o producciones. A este respecto, no debe olvidarse que la selectividad puede ser selectividad de Derecho (que resulta directamente de la normativa aplicable) y selectividad de hecho (derivadas de la aplicación de la correspondiente normativa). Por último, es necesario que la medida en cuestión falsee o amenace

¹⁰³⁷ PÉREZ BERNABEU, B. “El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes”, en *Revista de Información Fiscal*, nº 95, 2009, págs. 46-50.

Sobre los elementos del concepto también puede consultarse SOLER ROCH, M.T. “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado” en *Quincena Fiscal*, nº 14, 2006, págs. 14-19.

¹⁰³⁸ Véase la STJUE de 15 de marzo de 1994 (C-387/92, Banco de Crédito Industrial, S.A. contra Ayuntamiento de Valencia), apartado 13; la STJUE de 19 de mayo de 1999 (C-6/97, República Italiana contra Comisión), apartado 15; la STJUE de 19 de septiembre de 2000 (C-156/98, República Federal de Alemania contra Comisión), apartado 25; y la STJUE de 3 de marzo de 2005 (C-172/03, Wolfgang Heiser contra Finanzamt Innsbruck), apartado 36.

falsear la competencia al favorecer a determinadas empresas y al afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Atendiendo a dichos requisitos, es posible que un programa de cumplimiento voluntario sea considerado una ayuda de Estado ilegal cuando su ámbito subjetivo de aplicación se refiera únicamente a un determinado sector de empresas, debido a que son medidas que implican una concesión de una ventaja por una autoridad pública que alivia las cargas que recaen sobre el presupuesto de dichas empresas, que pueden falsear la competencia entre empresas y que pueden afectar a intercambios comerciales entre Estados miembros.

A este respecto, siguiendo a LAMPREAVE MÁRQUEZ, debemos apuntar que “de entre todos los condicionantes para que una determinada medida sea considerada ayuda de Estado, es sin duda, el criterio de “selectividad o especificidad” el que resulta más complejo en su apreciación”¹⁰³⁹. Por ello, vamos a hacer referencia al apartado 5.4.3 de la Comunicación de la Comisión en el que se explica el alcance de la selectividad respecto de las amnistías fiscales. Como hemos comentado en el apartado I de este capítulo, los programas de cumplimiento voluntario y las amnistías fiscales no son conceptos equivalentes. No obstante, las consideraciones efectuadas por la Comisión sobre el carácter selectivo de las amnistías fiscales entendemos que son extensibles a los programas de cumplimiento voluntario en cuanto son igualmente medidas que permiten la regularización de una situación previa de incumplimiento y que pueden suponer la exigencia total o parcial de la cuota tributaria, la reducción total o parcial de intereses de demora y la exención de responsabilidad administrativa o penal derivada de la conducta regularizada.

Por un lado, la Comisión explica que las amnistías fiscales pueden considerarse una medida general siempre que esté abierta a cualquier empresa de cualquier sector o tamaño, que no entrañe selectividad de hecho frente a determinadas empresas o sectores, que la Administración no posea facultades discrecionales para intervenir en la concesión o intensidad de la medida y que no se prevea la renuncia a la verificación. Por otro lado, aclara que el hecho de que la oportunidad para la regularización pueda otorgarse durante un periodo limitado de tiempo y de que se aplique únicamente a deudas tributarias ya devengadas son aspectos inherentes al concepto de amnistía.

¹⁰³⁹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. “¿La competencia fiscal desleal vs. las ayudas de estado fiscales, dos caras de la misma moneda?”, en *Quincena Fiscal*, nº 8, 2018, pág. 29.

Junto a lo anterior, para fundamentar nuestras conclusiones resulta muy interesante la STJUE de 29 de marzo de 2012 en la que el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que no constituye una ayuda de Estado ilegal la medida introducida en el ordenamiento jurídico italiano mediante el artículo 3, apartado 2 bis del Decreto Legge n° 40/2010 con el objetivo de que aquellos procedimientos pendientes en la *Corte di Cassazione* fueran finalizados mediante el pago de un importe equivalente al 5% de la cuantía del litigio y la renuncia a cualquier tipo de indemnización por incumplimiento de la obligación de resolver en un plazo razonable.

En la misma se explica que “el hecho de que sólo puedan beneficiarse de dicha medida los contribuyentes que reúnan esos requisitos no confiere por sí mismo a ésta carácter selectivo”, ya que “las personas que no pueden acceder a la citada medida no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de los mencionados contribuyentes respecto del objetivo perseguido por el legislador nacional”¹⁰⁴⁰.

De esta manera, entendemos que mientras el programa de cumplimiento voluntario en concreto incluya dentro de su ámbito de aplicación a todos los contribuyentes que han incumplido sus obligaciones tributarias durante un determinado período de tiempo respecto de determinadas figuras impositivas no concurrirá el elemento de selectividad necesario para calificar el mismo de ayuda de Estado ilegal. Esto es así debido a que el hecho de que determinados contribuyentes no puedan acceder al programa de cumplimiento voluntario no supone que la medida posea carácter selectivo. A este respecto, debemos precisar que los contribuyentes previamente incumplidores de su obligación de declaración e ingreso respecto de un determinado impuesto y que regularizan espontáneamente su situación tributaria no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de aquellos contribuyentes cumplidores respecto del mismo concepto, a la de aquellos incumplidores respecto de otros impuestos o a la de aquellos contribuyentes que se mantienen en el incumplimiento, en relación con el objetivo último perseguido por el legislador nacional mediante la implementación de una medida de estas características que es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo y, por tanto, garantizar que se produzca una aplicación eficaz del sistema tributario.

¹⁰⁴⁰ Fragmentos extraídos de la STJUE de 29 de marzo de 2012 (C-417/10, Ministero dell’Economia e delle Finanze y Agenzia delle Entrate contra 3M Italia SpA), apartado 42.



CONCLUSIONES

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

PRIMERA.- La adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias implica que las normas deben ser elaboradas y aplicadas de forma adecuada y proporcional al comportamiento de quienes se encuentran dentro de su ámbito subjetivo de aplicación. Para ello, las Administraciones tributarias deberán implementar un sistema de gestión del riesgo fiscal con el objetivo de identificar el comportamiento de los contribuyentes, siendo éstos clasificados en diferentes categorías según su riesgo de incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Se trata de una forma de organización de los recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la efectiva aplicación del sistema tributario. Así, nos encontramos ante un modelo de carácter dinámico, frecuentemente representado en forma piramidal. A un lado de la pirámide se recogen las distintas categorías de contribuyentes según el grado de cumplimiento con sus obligaciones tributarias, ordenadas de abajo hacia arriba, de mayor a menor grado de incumplimiento. Al otro lado, se establecen diversas medidas de carácter preventivo o disuasorio y de carácter sancionador que se asocian a las conductas antes mencionadas y que se ordenarán igualmente, de abajo hacia arriba, de menor a mayor grado de coercitividad.

En nuestra opinión, los contribuyentes pueden ser clasificados en cuatro categorías, dos de ellas correspondientes a contribuyentes cumplidores y otras dos a contribuyentes incumplidores. Ordenados de menor a mayor grado de incumplimiento, dentro de las posiciones cumplidoras podemos distinguir entre aquellos contribuyentes que van más allá de sus obligaciones y aceptan formar parte de una relación de carácter cooperativo con las Administraciones tributarias situados en la base de la pirámide y aquellos contribuyentes que cumplen en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias situados en el escalón inmediatamente superior. En el primer caso, la respuesta deberá ser la transformación de la relación jurídico-tributaria en una relación basada en la transparencia, trabajo conjunto y entendimiento mutuo, mientras que, en el segundo caso, la respuesta de la Administración deberá consistir en la adopción de una conducta de asistencia en el cumplimiento y en lograr el mantenimiento de esta situación mediante la implementación de medidas de carácter educativo.

En el tercer escalón de la pirámide se encuentran aquellos contribuyentes que, aunque incumplieron con la normativa tributaria en un primer momento, están dispuestos a modificar su comportamiento previo y reintegrarse en el sistema. Por su parte, en el vértice de la pirámide se localizan aquellos contribuyentes que están completamente decididos a continuar en el incumplimiento. Los primeros serán el grupo de contribuyentes en el que los programas de cumplimiento voluntario incidirán directamente debido a que estos programas constituyen una oportunidad otorgada por Ley para la regularización de su situación tributaria. En cambio, para los segundos una vez que se ha intentado conseguir una modificación de su conducta mediante la asistencia en el cumplimiento y la oportunidad de que regularicen su situación tributaria mediante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario de carácter general o especial, la única respuesta posible es la aplicación de las medidas de carácter coactivo o sancionador de que disponga la Administración tributaria en cuestión.

SEGUNDA.- Mediante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario se pretende estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de aquellos contribuyentes que inicialmente incumplieron con sus obligaciones tributarias. De este modo, se evita que las Administraciones tributarias deban iniciar un procedimiento de comprobación e investigación frente a cada contribuyente incumplidor y se obtiene un ahorro en el volumen de recursos materiales y humanos empleados para descubrir, liquidar y exigir las deudas tributarias previamente no declaradas. Estos recursos pueden dirigirse a detectar y perseguir a los contribuyentes incumplidores con el objetivo de lograr una efectiva aplicación del sistema tributario.

Siendo el cumplimiento en período voluntario de las obligaciones tributarias la regla general, la existencia de un determinado nivel de incumplimiento es un factor común en la mayoría de los ordenamientos tributarios actuales. La globalización de las actividades económicas y la elevada movilidad de los contribuyentes han puesto de manifiesto la imposibilidad de las Administraciones tributarias de garantizar la aplicación efectiva de los sistemas tributarios nacionales en estos supuestos.

De este modo, los avances producidos en materia de intercambio de información, concretamente la implantación y sucesiva ampliación del intercambio automático de información, suponen indiscutiblemente una mayor capacidad de las diferentes Administraciones tributarias

para detectar y actuar frente a situaciones de incumplimiento de la normativa tributaria. Esta situación explica el contexto transicional en que vivimos y puede ayudar a justificar la adopción de un programa de cumplimiento voluntario especial para proporcionar a los contribuyentes incumplidores la posibilidad de reintegrarse en el sistema.

TERCERA.- De este modo, sobre la base del estudio realizado en los capítulos primero y segundo de esta tesis podemos concluir que los programas de cumplimiento voluntario deben ser definidos como “una oportunidad permanente o temporal otorgada por Ley a los contribuyentes previamente incumplidores para que regularicen espontáneamente su situación tributaria, que responde a la aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador y cuya finalidad última es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo sus efectos la exigencia total o parcial de la cuota tributaria, la exigencia o reducción total o parcial de los intereses de demora y de los recargos aplicables y la exención de la responsabilidad administrativa o penal correspondiente, como resultado de la entrega de información con relevancia tributaria previamente ocultada a las Administraciones tributarias y del pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente”.

CUARTA.- A lo largo de este trabajo hemos clasificado los programas de cumplimiento voluntario en programas generales y programas especiales en función de su ámbito objetivo y temporal de aplicación y de los diferentes aspectos que justifican su implementación.

Por un lado, los programas de cumplimiento voluntario generales son oportunidades de carácter permanente otorgadas por Ley que permiten la regularización de cualquier concepto tributario, normalmente mediante el ingreso de la cuota tributaria previamente dejada de ingresar. Su justificación principal descansa en la aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador que permite que las Administraciones tributarias adapten su actuación al diferente comportamiento de los contribuyentes.

Por otro lado, los programas de cumplimiento voluntario especiales son oportunidades temporales ofrecidas a los contribuyentes para que corrijan una situación previa de incumplimiento, generalmente referida a conceptos tributarios específicos. En cuanto a su justificación, junto con la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de la Administración tributaria, los programas de cumplimiento voluntario deben ser explicados

teniendo en cuenta el contexto concreto en el que son implementados. Por ejemplo, estos programas pueden justificarse por un cambio político, una crisis económica, un cambio sustancial en los medios de que disponen las Administraciones tributarias para detectar el incumplimiento, etc. Esta situación conlleva que las condiciones para la regularización puedan ser más beneficiosas e, incluso, puedan llegar a implicar la reducción de la cuota tributaria previamente no ingresada.

QUINTA.- Los diferentes elementos que configuran el comportamiento del contribuyente “arrepentido” y que constituyen el fundamento para la adopción de un enfoque responsivo en los procesos de creación y aplicación de las normas tributarias y, por tanto, de la implementación de un programa de cumplimiento voluntario son: la voluntariedad en la declaración, la entrega de información con relevancia tributaria y el cumplimiento mediante el pago de las deudas tributarias previamente no ingresadas.

En primer lugar, hemos observado que en la mayoría de las medidas analizadas en los apartados II y III del segundo capítulo, la voluntariedad se configura como un aspecto fundamental de la regularización. Sin embargo, existen diferentes interpretaciones del término voluntario dentro de los programas a nivel nacional, europeo e internacional. Tomando en consideración las diferentes definiciones del carácter voluntario expuestas durante este trabajo, entendemos que una interpretación excesivamente estricta puede suponer una reducción del ámbito subjetivo de aplicación del programa en cuestión, lo que precisamente afectará a aquellos contribuyentes que con mayor probabilidad se acogerían al mismo. Por ello, defendemos que se debe permitir el acceso al programa a todos aquellos contribuyentes previamente incumplidores cuyo comportamiento sea corregido espontáneamente, es decir, sin una actuación administrativa tendente a la liquidación de la deuda tributaria o una actuación judicial destinada a la determinación de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. A este respecto, debemos reiterar que el fundamento principal de la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias se encuentra en el diferente comportamiento de los contribuyentes que regularizan espontáneamente su situación tributaria, lo que supone un ahorro de los costes que hubieran derivado del inicio del correspondiente procedimiento de comprobación o investigación destinado a la correcta liquidación de la obligación tributaria.

En segundo lugar, debemos precisar que la entrega de información con relevancia tributaria se configura con distinto alcance en las medidas analizadas a lo largo de esta tesis y es un elemento que está directamente relacionado con la exigencia de que la declaración mediante la que se inicia el procedimiento de regularización incluya información completa y veraz del incumplimiento. Sobre este extremo, debemos resaltar la importancia de que las Administraciones tributarias mantengan sus facultades de comprobación e investigación sobre las declaraciones presentadas en el seno de un programa de cumplimiento voluntario. Mediante el mantenimiento de las facultades de comprobación e investigación consideramos que se refuerza la exigencia del carácter completo y veraz de las declaraciones presentadas y se reducen las posibilidades de utilización interesada de los programas de cumplimiento voluntario por los contribuyentes. No debe perderse de vista que el objetivo último de una medida de estas características es la mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Para ello, resulta indispensable que la regularización incluya información completa y veraz sobre el incumplimiento previo y, para que se dé esa situación, es imprescindible que las Administraciones tributarias puedan ejercitar plenamente sus facultades de comprobación e investigación.

En tercer y último lugar, entendemos que el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria resultante de aplicar la normativa correspondiente constituye el tercer elemento que nos permite justificar la implementación de un programa de cumplimiento voluntario como resultado de la adopción de un enfoque responsivo por parte del legislador y de las Administraciones tributarias. Con carácter general, el ingreso de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa reguladora del correspondiente programa de cumplimiento voluntario constituye un requisito indispensable para el perfeccionamiento de la regularización. Sin embargo, debemos apuntar que existen diferencias en cuanto a la determinación del momento en que debe realizarse el ingreso, existiendo programas en los que éste se exige de forma simultánea a la declaración y programas en los que se permite el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda. A nuestro modo de ver, el requisito de que se proceda al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria resultante se cumple igualmente cuando el contribuyente realiza el ingreso en el plazo abierto tras la notificación de la correspondiente liquidación administrativa o de forma simultánea a la presentación de la correspondiente autoliquidación, que cuando se cumple con los términos del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento alcanzado. Además, la posibilidad de que se presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria permite, sobre todo en el caso de los programas de cumplimiento voluntario especiales debido a su carácter temporal, el

acceso a aquellos contribuyentes que sufren una falta de liquidez transitoria, lo que consideramos que debe valorarse muy positivamente. Por ello, entendemos que la configuración de este elemento debe realizarse mediante una regulación que permita la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria resultante en el seno de un programa de cumplimiento voluntario.

SEXTA.- Un aspecto sobre el que hemos incidido es sobre la posibilidad de que se introduzca una limitación en el número de veces que un mismo contribuyente puede acceder a un programa de cumplimiento voluntario. Como hemos comprobado así sucede en el *voluntary disclosure program* canadiense y en la última versión de la *déclaration libératoire unique* belga.

En nuestra opinión, la introducción de una limitación en el acceso a un programa de cumplimiento voluntario puede incidir positivamente en su carácter de estímulo al cumplimiento espontáneo y ayudar a la reafirmación de que uno de los objetivos últimos de estas medidas es el mantenimiento de un comportamiento cumplidor por parte de aquéllos que regularizaron su situación tributaria.

No obstante, una limitación excesiva del acceso al programa puede producir efectos negativos que resten eficacia a la medida. Por un lado, puede suponer una reducción de los ingresos tributarios a corto plazo y, por otro lado, puede dotar al sistema de una excesiva rigidez, algo que debe valorarse negativamente por poder derivar en la exclusión de su ámbito subjetivo de aplicación de contribuyentes cuyo incumplimiento se produce de forma inintencionada, por ejemplo, mediando una actuación diligente o con base en una interpretación razonable de la norma. Por ello, consideramos que la solución puede encontrarse mediante la adopción de soluciones intermedias como la introducción de un recargo adicional en caso de una segunda o posterior regularización, la posibilidad de impedir una nueva regularización durante un período determinado de tiempo o la previsión de que únicamente se permitirá volver a acceder al programa a aquellos contribuyentes que se encuentren en determinadas circunstancias.

SÉPTIMA.- Posiblemente, garantizar un clima de seguridad jurídica durante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario sea uno de los principales retos a los que se enfrentan el legislador y las Administraciones tributarias.

Hemos explicado durante el apartado II del capítulo tercero que existen determinados aspectos del régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario implementados en España que consideramos que pudieron o pueden constituir una vulneración del principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Ejemplo de ello son la ausencia de regulación expresa de un procedimiento de aplicación de los recargos por declaración extemporánea regulados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, el diferente alcance de la regularización previsto en el artículo 31 de la Ley 50/1977 y en su normativa de desarrollo o la determinación de la eficacia penal de la regularización una vez transcurrido el período para acceder al programa de cumplimiento voluntario introducido en las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991 y al régimen de la Declaración Tributaria Especial regulado en la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto Ley 12/2012.

Por ello, hemos resaltado determinados trámites regulados en el régimen del *voluntary disclosures program* canadiense y en el régimen de 2014 *OVDP* estadounidense que creemos que pueden ayudar a reforzar la garantía del principio de seguridad jurídica en los programas implementados en nuestro ordenamiento jurídico. Concretamente, nos interesa destacar la posibilidad de presentar una declaración preliminar de carácter anónimo en el régimen de *voluntary disclosures program* de Canadá y la posibilidad de plantear situaciones hipotéticas, la existencia de un trámite de pre-autorización y la firma de un acuerdo de finalización previstos en el 2014 *OVDP* de Estados Unidos.

En este punto, consideramos que mediante la introducción de este tipo de trámites en la normativa de un programa de cumplimiento voluntario se permite a los contribuyentes conocer cuál es el comportamiento exigido para llevar a cabo la regularización y cuáles son las consecuencias que previsiblemente se derivarán de su conducta en función de los datos aportados.

Este tipo de previsiones debe valorarse muy positivamente, ya que la existencia de un trámite de pre-autorización permite al contribuyente conocer de antemano cuál es la conducta exigida para proceder a la regularización de su situación tributaria y cuáles son los efectos que se van a derivar de la misma. En un primer momento comprendemos que puede considerarse que la introducción de un trámite de pre-autorización supone un mayor coste para las Administraciones tributarias al precisar de un grupo de trabajo que se encargue de dicho trámite. Sin embargo, en la medida que una disposición de estas características conlleva un reforzamiento del principio de

seguridad jurídica, entendemos que ayudaría a incentivar la participación en el programa y facilitaría la consecución del objetivo último de este tipo de medidas que es la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo.

Por otra parte, la obligación de que las partes implicadas firmen un acuerdo de finalización permite despejar las dudas que puedan plantearse respecto de la utilización de los datos obtenidos en el seno de un programa de cumplimiento voluntario por la Administración tributaria para iniciar un procedimiento de comprobación e investigación y aportan certidumbre al contribuyente respecto del alcance de la perfección del procedimiento frente a futuras comprobaciones.

Por todo lo expuesto, consideramos que la introducción de un trámite de pre-autorización en el régimen regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria y de la firma de un acuerdo de finalización para el perfeccionamiento del procedimiento supondría un reforzamiento del principio de seguridad jurídica. Así, se permitiría que el contribuyente conociera de antemano las condiciones y las consecuencias de la regularización y se aseguraría de que las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por parte de la Administración tributaria en relación con los conceptos tributarios y los períodos impositivos declarados son firmes, salvo en determinados supuestos tasados. Ambos trámites, además, entendemos que sirven de incentivo para que el contribuyente previamente incumplidor proceda a regularizar de forma espontánea su situación tributaria y, por tanto, contribuyen a lograr una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias una vez producido su incumplimiento, lo que constituye el objetivo último de este tipo de programas.

OCTAVA.- En relación con la adecuación de un programa de cumplimiento voluntario al principio de reserva de ley en materia tributaria, debemos tener presente que este principio alcanza a la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; al establecimiento y modificación de los recargos y a la obligación de abonar intereses de demora; al establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias; a la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta; a la condonación de deudas y sanciones tributarias; y a la concesión de moratorias y quitas.

Entre los efectos que pueden derivarse de la participación de un contribuyente determinado en un programa de cumplimiento voluntario encontramos la exigencia o reducción total o parcial de la cuota tributaria, la exigencia o no de intereses de demora, la imposición o no de sanciones tributarias y la exoneración de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Es decir, salvo los dos últimos elementos mencionados sobre los que resulta de aplicación el principio de tipicidad regulado en el artículo 25.1 de la Constitución española, los diferentes efectos que generalmente se predicen de la aplicación de un programa de cumplimiento voluntario constituyen elementos esenciales de la obligación tributaria. De esta forma, entendemos que durante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario debe tomarse en consideración qué elementos de la obligación tributaria van a resultar afectados por el procedimiento de regularización y, por ello, la norma que se elabore deberá adecuarse a las exigencias del principio de reserva de ley.

En cuanto a la posibilidad de que un programa de cumplimiento voluntario se implemente a través de un Decreto Ley, hemos expuesto que para que el Gobierno pueda dictar un Decreto Ley es necesario que concurren dos requisitos. Por un lado, es necesario que exista una situación de extraordinaria y urgente necesidad y, por otro lado, es preciso que no se produzca la afectación de un derecho, deber o libertad del Título I de la Constitución española. Ambos requisitos son interpretados por el Tribunal Constitucional en el sentido de que debe asegurarse la existencia de una conexión entre la situación que constituye el presupuesto habilitante del Decreto Ley y las medidas que en él se incluyen. Al mismo tiempo, la intervención normativa deberá ser adecuada para el fin que persigue, lo que sucederá siempre que cualitativa o cuantitativamente no se altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

Por ello, entendemos que es necesario realizar un análisis caso por caso, teniendo en cuenta el ámbito objetivo de aplicación del programa y los efectos que se derivan de la regularización. Aunque hemos defendido que es difícil llegar a una respuesta general que sirva para afirmar o negar la constitucionalidad de la utilización de un Decreto Ley para introducir un programa de cumplimiento voluntario, sí hemos concluido que un programa de cumplimiento voluntario que prevea un sistema alternativo de determinación de la deuda tributaria que modifique

sustancialmente el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que incluya dentro de su ámbito subjetivo de aplicación el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades deberá considerarse contrario al artículo 86.1 de la Constitución española. Sin embargo, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, no será necesariamente así cuando la modificación normativa llevada a cabo por vía de un Decreto Ley se haya producido en otros impuestos que no son considerados figuras impositivas primordiales de nuestro sistema tributario, como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte o el Impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas derivadas.

NOVENA.- Sobre los principios materiales de justicia tributaria, el Tribunal Constitucional ha venido interpretando que el artículo 31.1 de la Constitución española habilita al legislador no solamente a adoptar medidas destinadas a la compensación del perjuicio que supone el retraso en el pago de las deudas tributarias correspondientes, sino también a introducir medidas que pretendan estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, evitando así la generalización de comportamientos incumplidores que dilaten en el tiempo dicho perjuicio económico a las arcas públicas. Junto a ello, dicho Tribunal ha explicado que el principio de capacidad económica no tiene la misma relevancia en todas las instituciones tributarias, proyectándose especialmente en relación con los tributos, pero haciéndolo en menor medida en relación con las obligaciones accesorias de la deuda tributaria.

Por ello, defendemos que los programas de cumplimiento voluntario en los que se prevea la exigencia total de la deuda tributaria previamente no ingresada no plantean dudas en cuanto a su adecuación a los principios materiales de justicia tributaria debido a que aquellos contribuyentes que demostraron una misma capacidad económica son objeto de un tratamiento conforme al principio de igualdad en materia tributaria, al principio de generalidad y al principio de progresividad. Nos encontramos ante contribuyentes que, aunque previamente incumplieron con sus obligaciones tributarias, ahora regularizan su situación tributaria de forma espontánea, es decir, sin necesidad de que la Administración inicie un procedimiento de comprobación o inspección al respecto. Esta situación supone un ahorro de costes para la Administración tributaria y una gestión más eficaz de los limitados recursos materiales y humanos de que ésta dispone, ya que podrá destinar dichos recursos a perseguir a aquellos contribuyentes que se mantienen en el incumplimiento.

De este modo, entendemos que los programas de cumplimiento voluntario pueden suponer una restricción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada uno, del principio de igualdad en materia tributaria, del principio de generalidad y del principio de progresividad solamente cuando en ellos se prevea una reducción de la cuota tributaria a ingresar, al comportar un tratamiento desigual en situaciones en las que los contribuyentes manifestaron una idéntica capacidad económica.

La implementación de un programa de cumplimiento voluntario constituye una vía para que las Administraciones tributarias obtengan unas cantidades que habían sido previamente ocultadas. Ello supone una reducción del coste temporal y económico que implicaría para las Administraciones tributarias el inicio de un procedimiento de comprobación o inspección en cada supuesto de incumplimiento de la normativa tributaria, lo que nos lleva a concluir que concurre en estos supuestos una justificación objetiva y razonable para la restricción de dichos principios constitucionales.

Como ya hemos comentado, esta situación derivará en una gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la correcta aplicación de los tributos, ya que los niveles de gasto que se han reducido en los supuestos de aplicación de un programa de cumplimiento voluntario podrán ser empleados para la detección y persecución de aquellos contribuyentes que mantengan un comportamiento incumplidor.

En cuanto a la proporcionalidad entre la finalidad de la medida en cuestión y las consecuencias que derivan de su aplicación deberemos atender al ámbito objetivo de aplicación y a los efectos que se derivan del programa correspondiente. Por un lado, entendemos que no debería llegarse a la misma conclusión si los programas de cumplimiento voluntario se refieren a la regularización del incumplimiento respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que si los mismos se refieren al incumplimiento de otros impuestos como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, etc. Por otro lado, también defendemos que no se debería llegar a la misma conclusión en aquellos supuestos en los que se renuncia a la exigencia de la deuda tributaria en su totalidad o se utiliza un sistema alternativo de determinación de la

deuda tributaria que en aquellos en los que se reduce ligeramente la cuantía de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente.

De esta forma, hemos defendido que cuando se reduzca ligeramente la cuota tributaria a ingresar e independientemente de la figura impositiva a que se refiera, la gestión más eficaz de los limitados recursos de que disponen las Administraciones tributarias para garantizar la aplicación del sistema tributario mediante la existencia de una estrategia global que prevea el empleo conjunto de medidas de estímulo al cumplimiento espontáneo y de medidas de carácter coercitivo o sancionador puede considerarse una justificación objetiva, razonable y proporcionada para la dispensa de un trato desigual a contribuyentes que inicialmente manifestaron una misma capacidad económica.

Expuesto cuanto antecede, no debemos perder de vista que la finalidad última de los programas de cumplimiento voluntario generales y especiales es la obtención de una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo, logrando que determinados contribuyentes que previamente incumplieron con sus obligaciones tributarias, regularicen espontáneamente su situación y, en el futuro, procedan a cumplir con sus obligaciones tributarias en tiempo y forma. Esta modificación en el comportamiento de los obligados tributarios redundará en la aplicación efectiva de los principios materiales de justicia tributaria, reforzando a largo plazo la realización del principio de capacidad económica, del principio de igualdad y del principio de generalidad, lo que dará lugar a un sistema tributario más justo y eficaz.

DÉCIMA.- Existen determinados aspectos del régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario que consideramos que pueden suponer una restricción a alguna de las libertades fundamentales recogidas en el TFUE, en especial, a la libre circulación de personas y trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales.

Tomando en consideración la situación personal y profesional del contribuyente-persona física, la introducción de un tipo impositivo, de un tipo de interés de demora o de un recargo inferior aplicable a los residentes que el que correspondería a los no residentes en el seno de un programa de cumplimiento voluntario puede constituir una restricción a la libre circulación de personas, a la libre circulación de trabajadores, a la libertad de establecimiento o a la libre

prestación de servicios. Esta misma situación de obstáculo a tales libertades fundamentales entendemos que puede producirse en aquellos supuestos en los que, para garantizar el futuro cobro de una deuda tributaria regularizada que ha sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento, se exigiera el mantenimiento de la residencia fiscal durante un período determinado de tiempo o se exigiera la prestación de garantías diferentes en función de si se reúne la condición de residente o no residente. Además, debemos apuntar que estas dos situaciones también pueden suponer una restricción a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios cuando el ámbito subjetivo de aplicación del programa de cumplimiento voluntario en cuestión esté formado por contribuyentes-personas jurídicas.

Junto a lo anterior, algunos elementos del régimen jurídico de los programas de cumplimiento voluntario podrían suponer una restricción a la libre circulación de capitales. Un programa de cumplimiento voluntario en el que se regule la aplicación de un tipo de gravamen inferior cuando todos o alguno de los elementos objeto de declaración sean títulos emitidos por un Estado miembro y se exija el mantenimiento de su titularidad durante un período determinado de tiempo puede resultar contrario a la libre circulación de capitales. Ejemplo de ello fue el *RERT* portugués del año 2005 que fue considerado contrario a la libre circulación de capitales por el TJUE en su Sentencia de 7 de abril de 2011.

También, podría considerarse una restricción a la libre circulación de capitales la exigencia de repatriar los bienes regularizados al territorio de un Estado miembro en concreto, no siendo aplicables los efectos del programa de cumplimiento voluntario cuando los bienes se mantengan en el territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE. Otro ejemplo de restricción a esta libertad fundamental se puede encontrar en aquellos programas de cumplimiento voluntario que introduzcan una diferencia en los medios de prueba para acreditar la titularidad de determinados bienes o derechos como consecuencia de la localización de los mismos, siendo exigido un mayor esfuerzo probatorio cuando el bien o derecho se sitúa en el territorio de otro Estado miembro. Estas mismas conclusiones podrían derivarse de la aplicación de un tipo de gravamen, de un tipo de interés o de un recargo diferente en función del lugar de situación de los bienes o derechos objeto de regularización, siendo esta diferencia aplicable entre Estados miembros de la Unión Europea y Estados miembros del EEE.

A este respecto, debemos apuntar que es jurisprudencia reiterada del TJUE que una medida nacional que obstaculice o restrinja alguna de las libertades fundamentales reconocidas en el TFUE solamente puede resultar admisible si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado, se justifica por razones imperiosas de interés general y es proporcionada para la consecución del fin que persigue sin ir más allá de lo necesario para conseguirlo.

De entre las causas de justificación que podrían ser alegadas para justificar la implementación de un programa de cumplimiento voluntario nos hemos referido a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales como consecuencia de la complejidad derivada de la existencia de un elemento internacional, la existencia de dificultades prácticas para percibir el importe de la deuda tributaria regularizada en dichos supuestos, la necesidad de prevenir la reducción de ingresos fiscales o la necesidad de luchar contra la evasión fiscal y hemos analizado el alcance dado a las mismas en la jurisprudencia del TJUE.

De esta forma, una vez que se determina que existe una causa de justificación para la introducción de una medida que restrinja cualquiera de las libertades fundamentales recogidas en el TFUE, el TJUE procede a comprobar si la medida cumple con las exigencias del principio de proporcionalidad. Este juicio de proporcionalidad se articula sobre la base de dos exigencias, por un lado, se requiere que las medidas nacionales sean adecuadas al objetivo que pretenden conseguir y, por otro lado, se exige que dichas medidas no vayan más allá de lo necesario, lo que supone que no deben existir medios menos restrictivos para conseguir el fin que se pretende.

De todo lo expuesto debemos concluir que el respeto a las libertades fundamentales recogidas en el TFUE debe ser un aspecto a tener en cuenta por el legislador nacional durante la implementación de un programa de cumplimiento voluntario. En función del ámbito objetivo y subjetivo de aplicación de la norma y, por tanto, de los contribuyentes a los que esta norma vaya dirigida, no debe obviarse que existen determinados aspectos del régimen de un programa de cumplimiento voluntario que pueden constituir una restricción a la libre circulación de personas, a la libre circulación de trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales. Por tanto, en estos supuestos se deberá prestar especial atención a las exigencias imperativas de interés general que justifican la adopción de una medida de estas características, así como a la adecuación de dicha medida al principio de proporcionalidad.

UNDÉCIMA.- Una vez analizado el Derecho originario de la Unión Europea como límite a la implementación de un programa de cumplimiento voluntario hemos incidido sobre las exigencias del Derecho derivado de la Unión Europea, en concreto, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Para ello, hemos considerado oportuno recordar que en los considerandos de dicha Directiva se establece que, aunque los tipos impositivos y las exenciones no estén completamente armonizados, este régimen común tiene como finalidad la neutralidad en la competencia entre los Estados miembros para garantizar que los bienes y servicios de análoga naturaleza soporten una misma carga fiscal en todos los Estados miembros.

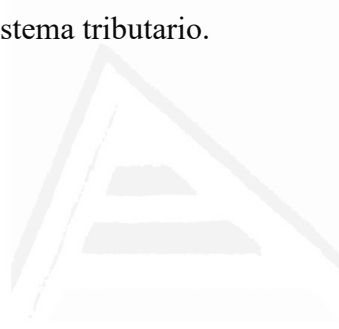
De esta manera, hemos concluido que cualquier programa de cumplimiento voluntario en el que se introduzca un tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido inferior a los límites establecidos en el Título VIII de la Directiva IVA o en el que se modifique las obligaciones de declaración y pago de los sujetos pasivos establecidas en el Título XI de la Directiva deberá considerarse contrario a la normativa de armonización del citado Impuesto.

Junto a ello, según lo dispuesto en la STJUE de 17 de julio de 2008, la renuncia generalizada a las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria supone una vulneración de la obligación de los Estados miembros de garantizar la recaudación del Impuesto en el territorio común, ya que supone el falseamiento del principio de neutralidad fiscal del Impuesto y crea diferencias significativas en el trato que se da a los sujetos pasivos dentro del territorio común.

DUODÉCIMA.- Hemos analizado también la posibilidad de que un programa de cumplimiento voluntario pueda ser considerado una ayuda de Estado según lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE. Centrándonos en el requisito de la selectividad por ser el requisito cuya apreciación ha resultado más compleja, hemos defendido que mientras el programa de cumplimiento voluntario incluya dentro de su ámbito de aplicación a todos los contribuyentes que han incumplido sus obligaciones tributarias durante un determinado período de tiempo respecto de determinadas figuras impositivas no concurrirá el elemento de selectividad necesario para calificar el mismo de ayuda de Estado ilegal. Esto es así debido a que el hecho de que determinados

contribuyentes no puedan acceder al programa de cumplimiento voluntario no supone que la medida posea carácter selectivo.

A este respecto, entendemos que los contribuyentes previamente incumplidores de su obligación de declaración e ingreso respecto de un determinado impuesto que regularizan espontáneamente su situación tributaria no se encuentran en una situación comparable fáctica y jurídicamente a la de aquellos contribuyentes que han cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias respecto del mismo impuesto, a la de aquellos cuyo incumplimiento se refiera a otros impuestos o a la de aquellos contribuyentes que se mantienen en el incumplimiento, en relación con el objetivo último perseguido por el legislador nacional mediante la implementación de una medida de estas características que es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo y, por tanto, garantizar que se produzca una aplicación eficaz del sistema tributario.



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante



CONCLUSIONS

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

FIRST. - The adoption of a responsive regulation approach by the legislator and the Tax Administration implies that rules should be drawn and applied in a manner consistent with the behaviour of the taxpayers included in their scope of application. For that purpose, Tax Administrations should implement a tax risk management system in order to identify taxpayers and classify them considering their compliance risks.

Responsive regulation is a form of organization of Tax Administrations' material and human resources in order to guarantee the effective application of national tax systems. Thus, it is explained as a dynamic model, frequently represented by a pyramid. On the one side of the pyramid there are different categories of taxpayers in accordance with their level of compliance with their tax liabilities organised from the bottom to the top of the pyramid and from greater to lesser level of non-compliance. On the other side, there are some deterrent and coercive measures which are addressed to the abovementioned categories of taxpayers and which are organised from the bottom to the top and from lesser to greater level of coerciveness.

In our opinion, taxpayers can be classified in four categories, two of them related to compliant behaviour and the other two to non-compliance. From lesser to greater level of compliance and from the top to the bottom of the pyramid, we can distinguish between taxpayers who are in a co-operative compliance relationship with the relevant Tax Administration (located at the top of the pyramid) and compliant taxpayers who timely fulfil their tax liabilities (situated in the second floor of the pyramid). In the first case, the Tax Administration's response should be entering into a relationship based on transparency, joint effort and mutual understanding. In the second case, Tax Administration may assist taxpayers and help them with the fulfilment of their tax liabilities, trying to keep this compliant behaviour.

Those taxpayers who did not comply with their tax liabilities in the past, but consider to spontaneously regularise their non-compliant behaviour are located in the third floor of the pyramid. Besides that, determined non-compliant taxpayers are situated on the bottom of the pyramid. Voluntary disclosure and compliance programmes are addressed to the first group of non-compliant taxpayers regarding these programmes are opportunities offered by the Law to these taxpayers in order to correct a previously non-compliant behaviour. However, once these

opportunities are given, the only possibility Tax Administrations have to achieve an effective application of the tax system is to make use of coercive measures.

SECOND. - Voluntary disclosure and compliance programmes are addressed to stimulate spontaneous tax compliance by those taxpayers who initially failed to comply with their tax liabilities. In that sense, it allows Tax Administrations to collect taxes due without initiating a tax audit for each non-compliant taxpayer. This explains that the implementation of voluntary disclosure and compliance programmes constitutes a saving in the material and human costs used in order to determine and require the payment of the tax debts. Thus, these resources can be focused on detecting and pursuing determined non-compliant taxpayers with the aim of guaranteeing the effective application of the tax system.

Being the voluntary tax compliance the general rule, nowadays the presence of a level of non-compliance is a common feature of every national tax system. The economic globalization and the high mobility of taxpayers have brought to light the Tax Administrations' inability to guarantee the effective application of national tax systems in these situations.

For that reason, improving tax information and the spread of automatic exchange of information may involve the greater capacity of Tax Administrations in order to detect and act upon non-compliance. This situation explains the transitional context on which voluntary disclosure and compliance programmes are implemented and justifies the implementation of special voluntary disclosure and compliance programmes in order to allow non-compliant taxpayers to re-enter into the tax system.

THIRD. - In this way, on the basis of the first and the second chapter, we have concluded that voluntary disclosure and compliance programmes should be defined as “opportunities offered by the Law to previously non-compliant taxpayers in order to spontaneously regularise their tax situation, which respond to the adoption of a responsive regulation approach by the legislator and whose purpose is to enhance voluntary tax compliance, being their main effects the obligation to pay totally or partially the tax debt, the requirement of full interests on late payment and tax surcharges and, in other cases, its possible reduction and, even, the exemption from administrative or criminal penalties, depending on the content of the relevant provision”.

FOURTH. - Throughout this thesis, voluntary disclosure and compliance programmes have been classified in general and special programmes taking into consideration their objective and temporal scope of application and the different elements that justify their implementation.

General voluntary disclosure and compliance programmes are permanent opportunities offered by the Law in order to allow the regularisation of any taxes, normally by means of the full payment of the previously non-declared tax due. Their main justification lies in the adoption of a responsive regulation approach by the legislator and by the Tax Administration aimed to adapt the response of the tax system to the relevant taxpayer's behaviour.

Special voluntary disclosure and compliance programmes are temporary opportunities offered to non-compliant taxpayers in order to correct their past non-compliant behaviour, generally available for specific taxes. Regarding their main justification, along with the adoption of a responsive regulation approach, special voluntary disclosure and compliance programmes should be explained taking into consideration the specific context on which they are implemented. For example, they can be justified by a political change, by an economic crisis, by a substantial change in the Tax Administrations' means in order to detect non-compliance, among others. This situation implies that the conditions of regularisation may be more advantageous, even allowing the reduction of the taxes due.

FIFTH. - The different elements that compose the behaviour of doubter taxpayers and constitute the basis for the implementation of a responsive regulation approach during the drafting and implementation of voluntary disclosure and compliance programmes are: the voluntary nature of the regularisation, the presentation of previously non-declared tax information and the payment of the tax debt.

Firstly, we have observed that in the majority of the measures analysed during the second chapter, the voluntariness is set as a fundamental element of regularisation. However, there are different interpretations for the concept of voluntariness at a national, European and international level. Taking into consideration the different definitions exposed during this thesis, we consider that a strict interpretation can constitute a reduction of the subjective scope of the application of the relevant programme, which will affect taxpayers who are more willing to correct their non-compliant behaviour. For this reason, we uphold that the possibility to access the programme

should be allowed to all non-compliant taxpayers who spontaneously correct their past behaviour, so that, without an administrative action addressed to the settlement of the tax debt or a judicial action addressed to the determination of the criminal liabilities derived from a tax offence. In that sense, we have to reiterate that the main justification of the adoption of a responsive regulation perspective is the different behaviour of taxpayers who voluntarily regularise their non-compliant situation, which means a material and human cost saving for Tax Administrations.

Secondly, it is necessary to specify that the presentation of relevant information for taxation purposes may be regulated with diverse extent in the different measures analysed during this thesis, this being an element directly connected with the requirement that the regularisation should include complete and accurate information regarding the non-compliance. In this regard, we have to highlight the importance that Tax Administrations keep their power to audit the tax returns submitted as a result of a voluntary disclosure and compliance programme. The maintenance of the auditing powers strengthens the completeness and accuracy requirements and reduces the abuse of the programme. It is important to keep in mind that the main purpose of these programmes is to enhance voluntary tax compliance. For achieving that purpose, it is essential that the regularisation includes complete and accurate relevant tax information regarding non-compliance and also that Tax Administrations could initiate an audit in order to check this information.

Lastly, the complete payment of the resulting tax debt is the third element which justifies the implementation of voluntary disclosure and compliance programmes as a result of the adoption of a responsive regulation approach by the legislator and by Tax Administrations. Generally, the payment of the relevant tax debt as a result of applying the law in force is an indispensable requirement for the perfection of the regularisation. However, in the programmes analysed there are some differences regarding the moment when the payment must be done. There are programmes where payment of the tax debt is required when the tax return is submitted and, also, there are programmes which offer the possibility of requesting the deferral of the payment. In our opinion, the complete declaration and payment of the tax debt is fulfilled when the taxpayer declares and pays the tax debt in the same moment, and also when the taxpayer requests the deferral of the payment and complies with the terms established. Furthermore, the deferral of the tax debt allows, overall regarding special voluntary disclosure and compliance programmes, the access of some taxpayers who have shortage of funds. For that reason, we consider that this third element should be determined by a regulation that allows the request of the deferral of the payment

of the relevant tax debt resulting from the access to a voluntary disclosure and compliance programme.

SIXTH. - Something about we have reflected on is the limitation on the number of times a taxpayer can access to a voluntary disclosure and compliance programme. Some examples of a programme, which provide a limitation on the access, are the Canadian Voluntary Disclosures Program and the last version of the Belgium *Déclaration Libératoire Unique*.

In our opinion, including a limitation on the number of times a same taxpayer can enter into a voluntary disclosure and compliance programme could contribute to reinforce their character of stimulus for voluntary tax compliance and to enhance one of their main objectives, which is to keep the compliant behaviour of those who previously regularised their non-compliant behaviour.

However, an excessive limitation on the access can produce negative effects because it will reduce the effectiveness of the programme. On the one hand, it can constitute a short-term reduction in the tax revenues and, on the other hand, it can create excessive rigidity regarding the functioning of the programme. It might be considered something negative because it can result in the preclusion of unintentional non-compliant taxpayers who have exercised due diligence or who have reasonably interpreted the applying provisions. Therefore, we consider that the legislator should find intermediate solutions such as the introduction of an additional tax surcharge when it is the second and subsequent regularisation of the same taxpayer, the limitation of the access during a specific period of time or the regulation of some circumstances in which the taxpayer is allowed to participate in the same programme.

SEVENTH. - Probably, the guarantee of legal certainty is one of the main challenges that legislator and Tax Administrations face during the implementation of a voluntary disclosure and compliance programme.

During the third chapter, we have explained that there are specific aspects of the legal regime of voluntary disclosure and compliance programmes implemented in Spain that could constitute an infringement of legal certainty. As an example of that, we can mention the lack of an explicit regulation of the extemporaneous declaration regime procedure, the different regularisation effects contained in article 31 Law 50/1977 and its development regulations or the

clarification of the effects of Additional Provisions 13th and 14th Law 18/1991 and Additional Provision 1st Royal Law Decree 12/2012 regarding criminal liabilities after the conclusion of the regularisation process.

Having said that, it is important to make reference to some aspects of the Canadian Voluntary Disclosures Program and the American 2014 OVDP because they can reinforce the guarantee of legal certainty principle regarding the programmes such as the ones implemented in the Spanish tax system. More precisely, these aspects are the possibility to present a preliminary anonymous tax return inside the Canadian programme and the possibility to raise hypothetical situations, the existence of a preclearance process and the possibility to execute a closing agreement on final determination of specific tax matters provided at the American programme.

At this point, we consider that the introduction of this kind of provisions allow previously non-compliant taxpayers to know the behaviour required for regularizing their situation and which are the consequences derived from the regularisation as a result of the information revealed.

This kind of provisions have to be valued positively because a preclearance process allows the taxpayer to know beforehand which is the behaviour required for regularisation and which are the effects that this conduct will have regarding his or her tax situation. At first, the introduction of a preclearance process can imply a higher cost for Tax Administrations because a working group for this purpose may be required. However, inasmuch as this process could involve the reinforcement of legal certainty principle, we conclude that it will incentivise the participation in the programme and it will ease the realization of the main objective of voluntary disclosure and compliance programmes, which is to enhance long-term voluntary tax compliance.

Moreover, the obligation that Tax Administration and taxpayers sign a closing agreement which removes the doubts regarding the possibility that the relevant Tax Administration initiates a tax audit using the information provided within a voluntary disclosure and compliance programme provides certainty about future audits regarding the regularisation process.

In light of all this, the introduction of a preclearance process in the extemporaneous declaration regime regulated in article 27 Spanish General Tax Act and also the possibility of executing a closing agreement will constitute a reinforcement of legal certainty principle. Thus, it

will allow the taxpayer to know in advance the conditions and consequences of the regularisation and it will clarify the auditing powers of the Tax Administration regarding the relevant voluntary disclosure and compliance programme. In addition, both regulations entail an incentive for previously non-compliant taxpayers to consider the spontaneous regularisation of their tax situation and, hence, aid to the enhancement of voluntary tax compliance after a non-compliant behaviour.

EIGHTH. - Regarding the adequacy of voluntary disclosure programmes to the principle of legality, we have to point out that this principle applies to the determination of the taxable event, the accrual of the tax, the tax base, the tax rate and other elements related to the amount of the tax debt; also to the establishment or modification of the tax surcharges and the interests on late payment; to the regulation of infringements and penalties; to tax returns and withholding taxes; to the waiver of the tax debt and administrative penalties; and to the grating of deferrals.

Among the different effects derived from the taxpayer's participation in a voluntary disclosure and compliance programme, there must be considered the requirement of the total or partial reduction of the tax debt, the demand or reduction of interests on late payment, the application or waiver of administrative penalties and the exemption of criminal liabilities derived from tax offences.

Therefore, except the latter two mentioned effects to which the principle of prior definition is applicable, the other effects derived from the implementation of a voluntary disclosure and compliance programmes are essential elements of the tax liability. In this way, in order to comply with the requirements of the principle of legality, we consider that special attention should be paid during the implementation of a voluntary disclosure and compliance programmes when these elements of the tax liability are going to be involved in the regularisation progress.

In connection with the possibility that a voluntary disclosure and compliance programme would be implemented by means of a Royal Decree Law, according to the Spanish constitutional regime, the government can use this legal instrument when two requirements are met. On one side, a Royal Decree Law has to be implemented in a situation of extraordinary and urgent necessity and, on the other side, it is required that this instrument does not have an impact on a right, duty or freedom of the Title I of the Spanish Constitution. Both requirements are interpreted by our

Constitutional Court with a meaning that ensures the connection between the enabling prerequisite of the relevant Royal Decree Law and the different measures it includes. At the same time, this Royal Decree Law should be adequate for achieving its aim, being necessary that it does not change qualitatively or quantitatively the position of the relevant taxpayer regarding his or her duty to contribute to the maintenance of public expenditures.

Thereupon, we conclude that it is necessary to make a case-by-case analysis, taking into consideration the objective scope of application of the relevant voluntary disclosure and compliance programme and the effects of the regularisation regime. Having said that, we consider that a voluntary disclosure and compliance programme, which includes an alternative system of determination of the tax debt and modifies substantially the duty to contribute with reference to the regularisation of the Income Tax or the Corporate Tax, is contrary to the article 86.1 of the Spanish Constitution. However, in line with the Constitutional Court's doctrine, it does not have to be the case when the voluntary disclosure and compliance programme includes other taxes, which are not considered essential in our national tax system, such as the Property Tax, the Inheritance Tax, the Special Tax on Certain Means of Transport or the Excise Duty on Alcohol.

NINTH. - Concerning tax justice principles, the Spanish Constitutional Court has interpreted article 31.1 of our Constitution in a way that it enables the legislator not only to implement measures focused on the compensation of the detriment of non-compliant behaviour on tax revenues, but also to introduce measures addressed to stimulate spontaneous compliance of previously non-declared tax liabilities in order to reduce the effects of non-compliance behaviour on tax revenues. Furthermore, the Constitutional Court has explained that ability to pay principle does not have the same dimension with regard to every tax concept. Mainly, this principle has its effects on taxes, and to a lesser extent, on accessory obligations.

Therefore, we conclude that voluntary disclosure and compliance programmes, which comprise the complete requirement of the tax debt, are adequate to tax justice principles because taxpayers who show the same ability to pay are subject to an equal treatment in line with the principles of generality and progressiveness. Taxpayers included in the subjective scope of application of voluntary disclosure and compliance programmes, unless they have previously failed to comply with their tax liabilities, can afterwards spontaneously regularise their behaviour, without an administrative action intended to discover, to assess or to demand the payment of the

relevant tax debt. This situation results in a cost saving for the relevant Tax Administration and implies a more effective administration of its limited human and material resources.

In this sense, we think that voluntary disclosure and compliance programmes may involve an infringement of the principles of ability to pay, equality, generality and progressiveness, in the cases where they grant a reduction in the tax debt, because this situation constitutes an unequal treatment of situations in which different taxpayers show the same ability to pay.

For the Tax Administrations, the legislative decision of implementing a voluntary disclosure and compliance programme is a way to collect previously non-declared tax debts. It entails a saving in the temporal and economic costs of the beginning of a tax audit in every situation of non-compliance, which should be considered an objective and reasonable justification of the possible restriction of tax justice principles.

As we have said before, the implementation of a voluntary disclosure and compliance programme means a more effective and efficient management of the limited material and human resources that Tax Administrations have in order to guarantee the appropriate application of the relevant tax system. At this point, it is important to note that the resources previously saved can be used to detect and seek determined non-compliant taxpayers.

In respect to the proportionality between the aim and the effects of a specific programme it is important to analyse the objective scope of application and the effects of the relevant programme. On the one hand, our conclusions should not be the same when the programme refers to Income Tax, Corporate Tax or Non-Residents Income Tax that when it refers to other taxes such as Property Tax, Inheritance Tax, among others. On the other hand, our conclusions should not be the same in different hypothesis: when the tax debt is not required, when the programme includes an alternative system of determination of the tax debt, or when the tax debt is slightly reduced.

Thus, we have defended that the more effective management of public resources could justify a slight reduction in the resulting tax debt in order to guarantee the application of the national tax system by means of the application of a global strategy that combines the introduction of voluntary compliance stimulator measures and deterrent and coercive measures. The use of this strategy with its basis on the responsive regulation concept should be considered an objective,

reasonable and proportionate justification for the unequal treatment of taxpayers who show the same ability to pay.

In accordance with the above, we must keep in mind that the ultimate purpose of general and special voluntary disclosure and compliance programmes is to enhance long-term voluntary compliance of tax liabilities. This is achieved by allowing previously non-compliant taxpayers to regularise their behaviour and, in the future, that will mean that they will continue complying timely. This spontaneous regularisation will lead to the effective application of tax justice principles, which will result in a fairer and more efficient tax system.

TENTH. - There are some elements of the voluntary disclosure and compliance programmes' regime that could be considered an infringement of fundamental freedoms regulated in the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU), specially, free movement of persons and workers, freedom of establishment, freedom to provide services and free movement of capitals.

Taking into consideration the personal and professional situation of individual taxpayers, the regulation of a lower tax rate, a lower percentage of interests on late payment or a lower tax surcharge applicable to residents than the one related to non-residents can constitute an infringement of the free movement of persons, the free movement of workers, the freedom of establishment or the freedom to provide services. This situation of infringement can result from the introduction of different payment guarantees when the taxpayer requests the deferral of the resulting tax debt, depending on his or her residence, or the requirement to maintain the resident condition during the deferral. Furthermore, the abovementioned situations can imply an infringement of the freedom to provide services when the subjective scope of the application of the relevant voluntary disclosure and compliance programme includes legal persons.

In addition to the above, there are some elements of the legal regime of voluntary disclosure and compliance programmes that can be considered an infringement of free movement of capitals. For example, a voluntary disclosure and compliance programme, which includes the application of different tax rates if all or some of the elements declared are government bonds and requires the maintenance of these bonds during a period of time, has been considered contrary to the free movement of capitals. This happened with the Portuguese *RERT* implemented in 2005 which was

considered contrary to the mentioned freedom in the Court of Justice of the European Union (CJEU) Judgement of 7th of April, 2011.

A voluntary disclosure and compliance programme which links the perfection of the regularisation to the repatriation of the assets declared to a specific Member State when they are located in another Member State of the European Union or the European Economic Area (EEA) can be considered an infringement of free movement of capitals. Another example can be found in those programmes that introduce a difference between the means of the proof required for demonstrating the ownership of the rights and assets regularised when they are situated in another Member State of the European Union or the EEA. The same conclusions can be reached with regard to the introduction of a different tax rate, a different percentage of interests on late payment or a different tax surcharge depending on the Member State of the European Union or the EEA where the rights and assets declared are located.

In this regard, we have to point out that there is a settled case-law of the CJEU where this Court determines that a national provision that impedes or restricts some fundamental freedom regulated in the TFEU can be considered admissible only if such a measure pursues a legitimate objective compatible with the Treaty, it is justified by pressing reasons of public interest and it is proportionate to the objective pursued, not going further than is necessary for that purpose.

Among the different justificatory grounds that could be alleged by the parties we made reference to the effectiveness of tax controls due to the complexity of international taxpayers, to the administrative inconveniences to collect the relevant tax debt, to the safeguarding of the financial interest of a Member State, to the need to prevent tax avoidance and to combat artificial arrangements. Moreover, we have analysed the scope of application of each one of them in the CJEU judgements.

In this way, once determined that it concurs a justificatory ground for the introduction of measure which infringes some of the fundamental freedoms, the CJEU checks that the measure is proportionate to the objective pursued. The proportionality assessment is based on two requirements, on the one hand, national measures must be adequate to the pursuing of the relevant objective and, on the other hand, the abovementioned measures should not go further than is necessary for achieving that purpose.

To conclude, we have to determine that fundamental freedoms established in the TFEU are a legal boundary that should be taken into account by the national legislator during the implementation of a voluntary disclosure and compliance programme. Depending on the objective and subjective scope of application of the programme and, thus, depending on the taxpayers to whom the measure is addressed to, the legislator should consider that there are specific elements of the regularisation process that can infringe the free movement of persons, the free movement of workers, the freedom of establishment, the freedom to provide services and the free movement of capitals. So, in these circumstances attention should be paid to the justificatory grounds of the national measure and, also, the adequacy of the abovementioned measure to the proportionality principle.

ELEVENTH. - Once analysed the requirements of European primary law as a legal boundary of voluntary disclosure and compliance programmes, we have examined the boundaries derived from European secondary law, mainly, from the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. For that purpose, it is important to mention that in the whereas of the Directive is determined that, even if rates and exemptions are not fully harmonised, the common system of VAT should result in neutrality in competition, so that within the territory of each Member State similar goods and services bear the same tax burden, whatever the length of the production and distribution chain.

Thus, we concluded that any voluntary disclosure and compliance programme which introduces a different tax rate than the ones established in Title VIII of the VAT Directive or which modifies the declaration and payment liabilities regarding the referred tax regulated in Title XI of the VAT Directive should be considered contrary to the harmonising VAT regulation.

Furthermore, in line with the CJEU Judgement of 17th of July, 2008, a general and indiscriminate waiver of verification of taxable transactions infringes the Member States' obligation to take all legislative and administrative measures appropriate for ensuring collection of all the VAT due on their territory and it distorts the principle of fiscal neutrality by introducing significant variations in the treatment of taxable persons.

TWELFTH. - Last but not least, we have studied the possibility that a voluntary disclosure and compliance programme could be considered a State Aid regarding the article 107.1 of the TFEU. Focusing on the selectivity requirement, for this being the most difficult to determine, we have concluded that a voluntary disclosure and compliance programme is not a selective measure as far as it includes within its scope of application all taxpayers who have failed to comply with their tax liabilities regarding specific taxation concepts and specific taxable periods. This is because the fact that the relevant programme only includes a specific group of taxpayers does not directly mean that the measure is selective.

Regarding the main objective of voluntary disclosure and compliance programmes, which is enhancing long-term voluntary tax compliance and guaranteeing the effective application of the tax system, we consider that previously non-compliant taxpayers who spontaneously regularise their past behaviour are not in the same circumstances than those taxpayers who have timely complied with their tax liabilities, also than those taxpayers whose non-compliance is referred to different taxation concepts, and than those taxpayers who decided to keep a non-compliant behaviour.



BIBLIOGRAFÍA

Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E. Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE. En VV.AA. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid: Dykinson, 2007.

ALARCÓN GARCÍA, E. “Suspensión del plazo de resolución de procedimientos en curso. En especial, los relativos al deber informativo sobre bienes y derechos en el extranjero”, en *Revista de Información Fiscal, Asociación Española de Asesores Fiscales*, nº 10, 2015.

ALGUACIL MARÍ, M.P. “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº 101, 1999.

ALIAGA AGULLÓ, E. El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación. En VV.AA. *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, 2010.

- “Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones. El caso Theodor Jäger”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 304, 2010.
- Del derecho de la Hacienda Pública al derecho tributario. En AMATUCCI, A (Coord.) *Del derecho de la Hacienda Pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Volumen III, 2011.
- “Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del Derecho de la Unión Europea”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 162, 2014.

ALMAGRO MARTÍN, C. “Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas”, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 5, 2013.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “Los activos financieros con rendimiento implícito en régimen excepcional (AFROS) Un aparente supuesto de retención indirecta”, en *Impuestos*, Año 5, nº 1, 1989.

- “La declaración tributaria especial: luces y sobras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria”, en *Revista jurídica de Catalunya*, Volumen III, nº 3, 2012.

ALONSO MADRIGAL, F.J. La reducción de los recargos por declaración extemporánea, en VV.AA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Navarra: Aranzadi, 2010, Tomo I.

ÁLVAREZ MELCÓN, S. “La regularización voluntaria de la situación fiscal de las empresas en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal, y normas que la desarrollan”, en *Revista de economía y empresa*, nº 2, 1978.

ARANA LANDÍN, S. *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. Madrid: Dykinson, Colección Fiscalidad, 2011.

ARCOS VARGAS, M. El mercado interior. En ALCAIDE FERNÁNDEZ, J.; CASADO RAIGÓN, R. (Coords.) *Curso de Derecho de la Unión Europea*, Madrid: Tecnos, 2014.

ARIAS VELASCO, J. “Validez de la regularización mediante declaración (Disp. Adicional 14ª de la Ley 18/1991) cuando ya se habían iniciado actuaciones inspectoras”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 17, 1992.

ASOREY, R.O. “El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”, en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*”, nº 66, 1990.

AYRES, I; BRAITHWAITE, J. *Responsive regulation*. New York: Oxford University Press, Inc., 1992.

BADÁS CEREZO, J. “La Amnistía Fiscal”, en *Revista de Información Fiscal*, nº 108, 2012.

- “El gravamen especial sobre dividendos de fuente extranjera y otras medidas fiscales de 2012 contra la crisis”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 356, 2012.

BADÁS CEREZO, J; MARCO SANJUÁN, J.A. *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2012.

BAENA AGUILAR, A. “Las regularizaciones espontáneas “informales” y la nueva Ley General Tributaria”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, 2004.

BÁEZ MORENO, A. Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009.

BAKER, P. “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, en *Intertax*, Volumen 43, Issue I, 2015.

BALLARÍN ESPUÑA, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Madrid: Marcial Pons, 1997.

- “Inconstitucionalidad de las manifestaciones encubiertas de la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 2, 2001.

BANACLOCHE PÉREZ, J. “La constitucionalidad de los intereses de demora. La sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995”, en *Impuestos*, Tomo I, 1996.

- “Los ingresos después de iniciadas las actuaciones inspectoras”, en *Impuestos*, nº 1, 2000.

BARRACHINA JUAN, E. “El fracaso de la amnistía”, en *Consell Obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, nº 276, 2012.

BARREIX, A.; ROCA, J.; VELAYOS, F. “Breve historia de la transparencia tributaria”, en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 10, 2016.

BAUER, K.; LE BORGNE, E. *Tax Amnesties: Theory, Trends and some Alternatives*. International Monetary Fund, 2008.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T. *Derecho Financiero. Volúmenes I y II*, Alicante: Compas, 1989.

BERTRÁN GARCÍA, M; GARCÍA CARACUEL, M. “El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 4, 2013.

BIZIOLI, G. El principio de no discriminación. En DI PIETRO, A.; TASSANI, T. (Dir) *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Barcelona: Atelier, 2015.

BLAZQUEZ LIDOY, A. “Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter de extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79 a) de la Ley General Tributaria”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 51, 1991.

BOKOBO MOICHE, S. “La naturaleza jurídica de los recargos tributarios del artículo 31.3 de la Ley General Tributaria”, en *Impuestos*, Tomo I, 2000.

BOSCH CHOLBI, J.L.; URIOL EGIDO, C. “Matizaciones a la imposición automática del recargo por presentar, extemporánea pero espontáneamente, una declaración tributaria o autoliquidación con ingreso”, en *Tribuna Fiscal*, nº 242, 2010.

BRAITHWAITE, J. “Fasken Lecture. The essence of responsive regulation”, en *UBC Law Review*, Vol. 44, nº 3, 2011.

- “Restorative justice and responsive regulation: the question of evidence”, en *RegNet Research Papers*, 2014.

BRAITHWAITE, V. A new approach to tax compliance, en BRAITHWAITE, V. *Taxing democracy*, Aldershot: Ashgate Publishing, Ltd, 2002.

- “Ten things you need to know about regulation and never wanted to ask, en *Australian Law Librarian*, Vol. 14, nº 3, 2006.
- “Responsive regulation and taxation: introduction”, en *Law & Policy*, Vol. 29, nº 1, 2007.

BRONZEWSKA, K.; TAMBURRO, V. “Cooperative compliance in Italy – Does it stand a chance?”, en *European Taxation*, December, 2013.

BRONZEWSKA, K.; VAN DER ENDEN, E. “Tax Control Framework – a conceptual approach: the six nuances of good tax governance”, en *Bulletin for International Taxation*, Noviembre, 2014.

BRODZKA, A; GARUFI, S. “The era of exchange of information and fiscal transparency: the use of soft law instruments and the enhancement of good governance in tax matters”, en *European Taxation*, August, 2012.

CALDERÓN CARRERO, J.M. “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 16, 2001.

- “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 374, mayo 2014.
- “El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes?”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 423, 2018.
- “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las “EU tax disclosure rules” y sus implicaciones”, en *Quincena Fiscal*, nº 10, 2018, Versión Online.

CALDERÓN CARRERO, J.M.; QUINTAS SEARA, A. La relación cooperativa como nuevo modelo de cumplimiento de las obligaciones tributarias, en *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. Navarra: Aranzadi, 2015.

CALVO ORTEGA, R. “Principio de justicia tributaria”, en *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, 2011.

CALVO VÉRGEZ, J. “Principio de preferencia de ley: su delimitación en la nueva Ley General Tributaria y la necesidad de clarificar su diferenciación con el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 20, 2004.

- “Declaración Tributaria especial versus delito fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 862, 2012, Versión online.
- “La amnistía fiscal en el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Carta Tributaria – Monografías*, nº 9, 2012, Versión online.
- “Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿Un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?”, en *Revista Crónica Tributaria*, nº 146, 2013.

- “La aplicación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas”, en *Quincena Fiscal*, nº 17, 2014.

CARRASCO PARRILLA, P.J. “Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio”, en *Carta tributaria. Monografías*, nº 297, 1998.

CARRERAS MANERO, O. “A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero” *Crónica Tributaria*, nº 155, 2015.

CASTRO, A.J. “The “willfulness” element in the IRS’s Offshore Voluntary Disclosure Program”, en *Tax Analysts*, October, 2014.

CAYÓN GALIARDO, A. “Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del art. 61.3.”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 31, 1995.

- “Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 104, 2014.

CAZORLA PRIETO, L.M. “La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico”, en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 157, 2013.

CENCERRADO MILLÁN, E. *El mínimo exento*, Madrid: Marcial Pons, 1999.

- Medidas adoptadas en el Impuesto sobre Sociedades ante la crisis económica, en MÁLVAREZ PASCUAL, L.; RAMÍREZ GÓMEZ, S. (Dir.) *Fiscalidad en tiempos de crisis*, 2014, Navarra: Aranzadi.

CHEVALIER, B. “La libre circulación de personas y sus efectos sobre la soberanía fiscal de los Estados miembros”, en *Estudios de derecho judicial*, nº 132, 2007.

CHICO DE LA CÁMARA, P. “Análisis de la “amnistía fiscal” aprobada recientemente por el Gobierno a través del RDL 12/2012, de 30 de marzo”, en *Partida Doble*, nº 234, 2012.

CÓRDOBA OCAÑA, E. Las relaciones cooperativas en el marco internacional. En CORRAL GUADAÑO, I (Dir.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen 2, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 4ª Edición, 2016.

CUBERO TRUYO, A.M. “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 109-110, 2001.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. “La Acción 12 del Proyecto BEPS: la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva”, *Nueva Fiscalidad*, Estudios en homenaje a Jacques Malherbe, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017.

DANS ÁLVAREZ DE SOTOMAYOR, L. “La libre circulación de personas tras el Tratado de Lisboa”, en *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, nº 92, 2011.

DE LA MATA BARRANCO, N.J. La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal, en *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Madrid: Dykinson, 2005.

DE LA PEÑA VELASCO, G. “Las infracciones y sanciones en el ámbito de la legislación sobre activos financieros”, en *CISS: Tribuna Fiscal*, nº 52, 1987.

DE LARA PÉREZ, A. “Un apunte sobre el tratamiento de los activos financieros con retención en el origen”, en *Actualidad financiera*, nº 15, 1987.

DELGADO GARCÍA, A.M. “Régimen jurídico de la publicidad de deudores y defraudadores tributarios”, en *Nueva fiscalidad*, nº 6, 2016.

DI PIETRO, A. “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 116, 2002.

DÍAZ TOVAR, J.E. “La amnistía del artículo 31 de la Ley 50/1977”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 40, 1983.

DIGUER, H. Impacto del grado de efectividad de la Administración tributaria, en Centro Iberoamericano de Administradores Tributarios (CIAT). *El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

DONCEL NÚÑEZ, S.L. “La naturaleza controvertida de los recargos por declaración extemporánea”, en Diario LaLey, nº 8061, Sección Tribuna, 2013.

ESCANDÓN RUBIO, I; LITA FERRIOLS, E. “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº extra 1, 2012.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “Los límites al deber de contribuir”, en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1, 1991.

- “El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”, en *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992.

EUROPEAN COMMISSION. “Risk management Guide for Tax Administrations”, 2006, pág. 51. Disponible en:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

FALCÓN Y TELLA, R. “Los ingresos fuera de plazo ¿cláusulas penales no sancionadoras?”, en *Quincena Fiscal*, nº 21, 1995.

- “La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo”, en *Quincena Fiscal*, nº 8, 2001.
- “Las fórmulas transitorias de “regularización” establecidas por el RD Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%”, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, 2012.
- “La regularización del “quinto año””, en *Quincena Fiscal*, nº 4, 2012.

- “El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal* nº 10, 2012.
- “De nuevo sobre la “declaración especial” prevista en el Decreto-Ley 12/2012(I): la regularización del dinero en efectivo”, en *Quincena Fiscal*, nº 13, 2012.
- “De nuevo sobre la “declaración especial” prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (y II): titular “jurídico” y titular “real””, en *Quincena Fiscal*, nº 14, 2012.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. “Fundamentos de un principio universal de justicia tributaria” en *Quincena Fiscal*, nº 3, 2016.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A.; MASBERNAT, P. “La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate”, en *Estudios Constitucionales*, Año 11, nº 2, 2013.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, E. “Comentarios en torno a las normas sobre regularización voluntaria de la situación fiscal”, en *Crónica tributaria*, nº 24, 1978.

FERNÁNDEZ PAVES, M.J.; JABALERA RODRÍGUEZ, A. “Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria” en *Revista Técnica Tributaria*, nº 77, 2007.

FERRÉ OLIVÉ, J.C. “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios, casos prácticos*, nº 372, 2014.

FERREIRO LAPATZA, J.J. “La aplicación de la disposición adicional 13ª de la Ley del IRPF (Deuda Especial) a los supuestos de delito fiscal”, en *Impuestos*, Tomo II, 1992.

FINÉR, L; TOKOLA, A. “The revolution in automatic Exchange of information: how is the information used and what are the effects?”, en *Bulletin for International Taxation*, Diciembre 2017.

FORNIELES GIL, A. El principio de proporcionalidad. DI PIETRO, A.; TASSANI, T. (Dir) *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Barcelona: Atelier, 2015.

FREEDMAN, J. “Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, en *University of Oxford, Legal Research Paper Series*, nº 13, 2012.

FUSTER GÓMEZ, M; LEDERMAN, A.S. “Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España con la evasión fiscal y la reducción del déficit público”, en *Quincena Fiscal* nº 4, 2014.

GALAPERO FLORES, R. “Interés de demora y recargos tributarios. Regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación”, en *Impuestos*, Año nº 24, Nº 5, 2008.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”, en *Quincena Fiscal*, nº 1-1, 2017.

GARCIA CARACUEL, M. “El principio de libre circulación de capitales en el Espacio Económico Europeo (STJCE, de 11 de junio de 2009, As. C-521/07), en *Noticias de la Unión Europea*, nº 316, 2011.

GARCÍA DÍEZ, C. “Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria”, en *Quincena Fiscal*, nº 3, 2014.

GARCÍA GÓMEZ, A.J. “La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, con especial referencia a los regímenes de recargos”, en *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91, 1996.

GARCÍA NOVOA, C. “Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria. Régimen de compatibilidades de sanciones, intereses y recargos”, en *Impuestos*, Tomo II, 1996.

- *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 2000.

- Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. En FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS. *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006
- La prescripción del tributo en la Ley General Tributaria de 2003: aspectos conceptuales y prácticos, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J (Dir.); COLLADO ZURRITA, MA; ZORNOZA PÉREZ, J. “*Tratado sobre la Ley General Tributaria (Tomo I)*”, Navarra: Aranzadi, 2010.
- Comentario a la Ley 7/2012 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. Infracciones y sanciones, en *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*. Dir. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Navarra: Aranzadi, 2013
- “Amnistía fiscal: el ‘*obiter dicta*’ de la sentencia de inconstitucionalidad”, en *Expansión*, publicado el día 21 de junio de 2017.

GARCÍA PRATS, F.A. “Acerca del artículo 61.2 L.G.T. y su posible inconstitucionalidad”, en *Tribuna Fiscal*, nº 15, 1992.

GARDE GARDE, M.J.; DE LAS MORENAS FERRÁNDIZ, E. Cooperación internacional: intercambio de información. Acuerdos de intercambio de información. Mecanismos de intercambio de información. En CORRAL GUADAÑO, I (Dir.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen 2, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 4ª Edición, 2016.

GASCÓN CATALÁN, J. “Ingresos tributarios extemporáneos, sin requerimiento previo de la Administración (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995)”, en *Crónica Tributaria*, nº 77, 1996.

GÓMEZ MATAS, P. “Los rendimientos del capital mobiliario en la imposición sobre la renta de las personas físicas”, en *Revista de la Facultad Universidad de Granada*, nº 10, 2º cuatrimestre, 1986.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, nº 134, 2010.

GONZÁLEZ-ROSELL LÓPEZ, A. “Activos financieros con retención en origen”, en *Papeles de Economía Española*, nº 32, 1990.

GOROSPE OVIEDO, J.I. “La inconstitucionalidad de los recargos del art. 61.2 Ley General Tributaria y sus consecuencias”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, 2000.

- “STC 291/2000, de 30 de noviembre. Carácter sancionador del recargo del 100 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones sin ingreso. Auto-planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad por inaplicación de las garantías procesales del art. 24.2 CE”, en *Crónica Tributaria*, nº 106, 2003.
- SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 307/2000 y 312/2000, de 18 de diciembre. Inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones con ingreso: vulneración del derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador”, en *Crónica Tributaria*, nº 106, 2003.
- “STC 127/2002, de 23 de mayo: vulneración del derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador”, en *Crónica Tributaria*, nº 110, 2004.
- “La cuestionable automaticidad de los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo: comparación con los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 392, 2015.

GRIBNAU, J.L.M.; JALLAI, A.-G.; BAKKER, A.J. “Good tax governance and transparency: a matter of reputation or ethical motivation?”, en *Derivatives & Financial Instruments*, Vol. 18, 2016.

GUNNINGHAM, N; GRABOSKY, P. *Designing Smart regulation: designing environmental policy*, Oxford: Oxford University Press, 1998.

HERNANI LACASA SALAS, J; DEL PASO BENGOA, J.M (Coords.) *La regularización fiscal y la nueva legislación de Renta y Patrimonio*. Madrid: Gaceta Fiscal, 1991.

HERRERA MOLINA, M.A. “El recargo por cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo: problemas de constitucionalidad y su nueva regulación en la Ley General Tributaria y en el Código Penal”, en *Impuestos*, Tomo II, 1995.

HERRERA MOLINA, P.M. “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la *amnistía fiscal*”, en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, nº 3, 2012.

HINOJOSA TORRALVO, J.J. “Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995”, en *Impuestos*, Tomo II, 1995.

- Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal y sancionadora, en VV.AA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Navarra: Aranzadi, Cizur Menor, 2010, Tomo I.

HORNILLOS URQUIZA, F. “Medidas de regularización Fiscal”, en *Tribuna Fiscal*, nº 14, 1991.

IBÁÑEZ GARCÍA, I. “La necesaria regulación del procedimiento de infracción del derecho de la Unión Europea”, en *Actualidad Administrativa*, nº 19, 2011.

IGLESIAS CAPELLAS, J. “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 350, 2012.

- “La modificación de la Ley General Tributaria por el RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Carta Tributaria – Monografías*, nº 13, 2012, Versión online.

IGLESIAS CASAIS, J.M.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, en *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, nº Extra 2, 2013.

KOLIEB, J. “When to punish, when to persuade and when to reward: strengthening responsive regulation with the regulatory diamond”, en *Monash Univeristy Law Review*, vol. 41, nº. 1, 2015.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. “Diferentes enfoques para el intercambio automático de información”, en *Quincena Fiscal*, nº 15-16, 2013.

- “¿La competencia fiscal desleal vs. las ayudas de estado fiscales, dos caras de la misma moneda?”, en *Quincena Fiscal*, nº 8, 2018.

LERMAN, A.H. “Tax amnesty: the federal perspective”, en *National Tax Journal*, vol. 39 nº 3, 1986.

LITAGO LLEDÓ, R. “La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la Ley General Tributaria de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *CISS: Tribuna Fiscal*, nº 268, 2013

- “Cumplimiento espontáneo y regularización: el papel esencial de los recargos en su consecución”, en “*Recargos y sanciones tributarias*” *Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 12, 2015.

LÓPEZ AGUILAR, F.J. “La reserva constitucional de ley en materia penal (Ley, reserva de ley y legalidad penal, desde la perspectiva del constitucionalista español)”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 11, nº 33, septiembre-diciembre 1991.

LÓPEZ BERENGUER, J. “Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/77, de 14 de noviembre”, en *Crónica tributaria*, nº 24, 1978.

LÓPEZ LÓPEZ, H. “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 368, 2013.

LÓPEZ LÓPEZ, H; CAMPIONE, R. “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, en *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 3, septiembre 2012-febrero 2013.

LÓPEZ RIBAS, S. “Propuesta de Directiva para la comunicación e intercambio de información de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva”, en *Carta Tributaria*, nº 31, 2017.

MACGREGOR, N. *La historia del mundo en 100 objetos*, Barcelona: Editorial Debate, 2012.

MAIANTI LÁZARO, M. “La Amnistía Fiscal de 2012. Régimen jurídico y constitucionalidad”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº Extra, 2013.

MAJDANSKA, A; LINDENBERG SCHOUERI, P.G. “Tax compliance in the spotlight – The challenges for tax administrations and taxpayers”, en *Bulletin for International Taxation*, November 2017.

MALHERBE, J. *Tax Amnesties*. Países Bajos: Wolters Kluwer, 2011.

MALHERBE, J ; MOSSELMANS, N ; NEIRYNCK, O. “Déclaration libératoire unique: synthèse des règles applicables”, en *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, nº 2, 2004

MANCA, M. “The new Italian cooperative compliance regime”, en *European Taxation*, Abril, 2016.

MARCO PEÑAS, E. “La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos y del Tribunal Constitucional Español”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 67, 2009.

MAROTO SAÉZ, A. “Los rendimientos del capital mobiliario y la Ley 14/1985, ¿Hacia una tributación más racional?”, en *Impuestos*, Tomo I, 1986.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas*, Madrid: Lefebvre-El Derecho, 2018.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J.L.; SALIDO GUSI, J. *La amnistía fiscal*, Valencia: Tirant Tributario, Los impuestos, 2012.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Compliance Fiscal. Buenas Prácticas Tributarias*, Madrid: Lefebvre-El Derecho, 2019.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CALDERÓN CARRERO, J.M. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE relativa a las libertades fundamentales y derechos de los contribuyentes en el

marco de los impuestos directos”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Madrid: Wolters Kluwer, 2017.

MARTÍN QUERALT, J. “La amnistía es inconstitucional por la forma... y por el fondo”, en *Carta Tributaria. Revista de opinión*, nº 28, 2017.

MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G. *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid: Tecnos, 2016.

MARTÍNEZ GINER, L.A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, en *Quincena Fiscal* nº 19, 2012.

- “La “multilateralización” de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 2, 2012.
- El nuevo estándar de cooperación en la Unión Europea: el intercambio automático de información tributaria, en ADAME MARTÍNEZ, F; RAMOS PRIETO, J (Coords.). *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014.
- “La información automática de cuentas financieras: nuevos retos de la asistencia mutua en la Ley General Tributaria”, en *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte)*, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 13, 2016.
- “El intercambio automático de información en materia tributaria. Retos e incertidumbres jurídicas”, en *Civitas: Revista española de Derecho Financiero*, nº 173, 2017.
- La transparencia: nuevo paradigma de la relación jurídico-tributaria, en *Proyecto de investigación presentado para el acceso a una plaza de catedrático*, celebrado en la Universidad de Alicante en octubre de 2018.

MARTÍNEZ LAGO, M.A. “Notas críticas sobre la regularización fiscal (I) La regularización mediante declaraciones complementarias”, en *Actualidad Tributaria*, nº 48 bis, 1991.

- “Notas críticas sobre la regularización fiscal (II) La regularización mediante canje de activos financieros”, en *Actualidad Tributaria*, nº 48 bis, 1991.

- “Valoración de las medidas de amnistía fiscal de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, nº 24, 1992.

MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I. *El Autoblanqueo: El delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2014.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, Valencia: Tirant Tributario, 2019.

MARTOS JALDÓN, F.; PERAIRE SORIANO, J.M. “La amnistía fiscal de la Ley 50/1977 no alcanza a los hechos imposables derivados de operaciones contabilizadas”, en *Crónica tributaria*, nº 45, 1983.

MASTELLONE, P. “The Italian Voluntary Disclosure Programme: a new era of tax amnesty?”, en *European Taxation*, August, 2015.

MATTIA, S. “Italy introduces a Voluntary Disclosure Procedure”, en *Tax Analysts*, Marzo, 2015.

Mc CORMICK, P.J. “OVDP or Streamlined: Choosing an Offshore Disclosure Program”, en *Tax Analysts*, July, 2016,

MEMON, N. *Designing a Tax Amnesty – One Size Does Not Fit All*, 21 Asia-Pac. Tax Bull. 1, Journals IBFD, 2015.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J. “Comentario General”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 134, 1978.

MERINO ESPINOSA, M.P.; NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, en *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011.

MIKESELL, J.L.; ROSS, J.M. “Fast money? The contribution of State tax amnesties to public revenue systems”, en *National Tax Journal*, nº 65 (3), 2012.

MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, en *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013.

- “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, en *Quincena Fiscal*, nº 12, 2016.

MURPHY, K. Enforcing tax compliance: to punish or persuade?, en *Economic Analysis and Policy*, 2008.

NAVARRO FAURE, A. (Coord.) *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Valencia: Tirant lo Blanch, 4ª Edición, 2018.

NIETO MONTERO, J.J. La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías Fiscales, en VVAA, *Temas de Derecho Penal Tributario*, Madrid: Marcial Pons, 2000.

- “El artículo 31 de la Constitución española: ¿otra víctima de la crisis económica?”, en *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 22, nº extra, 2013.

OCDE. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, París, 1998.

- *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*, OECD Publishing, París, 2004.
- *Study into the role of tax intermediaries*, OECD Publishing, París, 2008.
- *Managing and improving compliance: recent developments in compliance risk treatment*, OECD Publishing, París, 2009.
- *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advise*, OECD Publishing, París, 2010.
- *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, OECD Publishing, París, 2011.

- *The Era of Bank Secrecy is Over. The F20/OECD process is delivering results*, OECD Publishing, París, 2011.
- *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, París, 2013.
- *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, París, 2014.
- *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, París, 2014.
- *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, OECD Publishing, París, 2015.
- *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales. Resúmenes*, OECD Publishing, París, 2015.
- *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe Final*, OECD Publishing, París, 2015.
- *Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous Exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing, París, 2015.
- *Co-operative tax compliance. Building better tax control frameworks*, OECD Publishing, París, 2016.
- *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, París, 2016.
- *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, París, 2016.
- *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook*, OECD Publishing, París, 2018.
- *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing, París, 2018.
- *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*, OECD Publishing, París, 2019.

Offshore Advisory Committee. *Report on the voluntary disclosures program*, 2016. Disponible en <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/gncy/ocac-ccoe/rprt-eng.pdf> (Acceso el día 20 de mayo de 2019).

OLIVARES OLIVARES, B.D. “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, en *Quincena Fiscal*, nº 14, 2017.

OLIVETI, F. “The Italian voluntary disclosure and its impact on trust”, en *Trust & trustees*, Vol. 21, nº. 7, 2015.

ORENA DOMÍNGUEZ, A. “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 3, 2014.

ORÓN MORATAL, G. “El cumplimiento extemporáneo de deudas tributarias”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 69, 1991.

ORTIZ CALZADILLA, R.S. “Regularización de balances: Leyes 50/1977 y 1/1979: problemática de su comprobación”, en *Crónica Tributaria*, nº 43, 1982.

OWENS, J. “Tax administrators, taxpayers and their advisors: Can the dynamics of the relationship be changed?”, en *Bulletin for International Taxation*, September, 2012.

PALACÍN RIBÉ, R; IÑIGO VEGA, M; MANCHEÑO GARCÍA-LARA, S; DEL HOYO ORTIGOSA, C. *La reforma de 1991 de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*. Madrid: Gómez Trujillo, C.B., 1991.

PALAO TABOADA, C. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV)”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 47, 1996.

- “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 392, 2015.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, nº 4, 2013.

PELÁEZ MARTOS, JOSÉ MARÍA; SANTOLAYA BLAY, MANUEL. *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*. Valencia: Wolters Kluwer, 2013.

PERAIRE SORIANO, J.M. “Regularización tributaria 1991 (Aprobada por la Ley 18/1991)”, en *Carta tributaria. Monografías*, nº 144, 1991.

PÉREZ BERNABEU, B. “El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes”, en *Revista de Información Fiscal*, nº 95, 2009.

PÉREZ DE AYALA, J.L. “Regularización tributaria de la situación fiscal”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 135, 1978.

PÉREZ PÉREZ, J.A. “La regularización fiscal y sus implicaciones económicas”, en *Cuadernos de Actualidad*, Año III, nº 4, 1991.

PÉREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, en *Hacienda Pública Española*, nº 14, 1972.

- “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria”, en *Revista española de Derecho Constitucional*, nº 13, 1985.

PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Navarra: Aranzadi, 2018.

PÉREZ ROYO, I. El tiempo en el pago de la prestación tributaria, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, Vol. II.

PETIT, M; DE FOY, G. “La régularisation fiscale, sociale et pénale (DLU Quater) enfin sur les rails... mais à quel prix?”, en *Recueil Général de l'enregistrement et du notariat*, nº 7, 2017.

PONT MESTRES, M. “La regularización de balances en la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de Reforma Fiscal”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 15-16, 1977.

- “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 31, 1981.
- “La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de infracciones” en *Gaceta Fiscal*, nº 118, 1994.

POUNDER, JOSEPH: Informe del Relator General, en Centro Iberoamericano de Administradores Tributarios (CIAT). *El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

PRIETO JANO, M.J. “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”, en *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, 1994.

PUEBLA AGRAMUNT, N. “El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo no puede cobrarse en todo caso”, en *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2010.

QUIRKE, Y.; GORMLEY, A.M. “New international requirements on exchange of information on tax rulings”, en *Irish tax review – Dublin*, vol. 29, 2016.

RAMALLO MASSANET, J. “Régimen fiscal de determinados activos financieros”, en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 3, 1985.

- “Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, nº 65, 1996.

RAMIREZ MEDINA, E. “Régimen fiscal de los activos financieros”, en *Papeles de Economía Española*, nº 32, 1990.

RASTROLLO SUÁREZ, J.J. “La evolución del principio de eficacia y su aplicación en el ámbito de la función pública: la evaluación del desempeño”, en *Revista General de Derecho Administrativo*, nº 45, 2017.

REIBEL, R. “A developing relationship: Tax Authority – Taxpayer – Tax Adviser”, en *European Taxation*, Febrero-Marzo, 2011.

- “Tax transparency – How to make it work?”, en *European Taxation*, Mayo, 2015.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 125, 2005.

- “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, en *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 13, 2005.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, en *InDret: Revista para el análisis del Derecho*, nº 3, 2012.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. Madrid: Francis Lefebvre, 2018.

RODRÍGUEZ LOSADA, S. “El intercambio de información fiscal como pieza clave en una nueva era de Cooperación Fiscal Internacional”, en *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 8, 2014.

- “Reforma fiscal y regularización de las pensiones procedentes del extranjero: una nueva amnistía fiscal”, en “*Recargos y sanciones tributarias*” *Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 12, 2015.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. “La transmisión automática de información. Avances y perspectivas”, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 10, 2016.

SÁNCHEZ ONDAL, J.J. “El recargo único del nuevo artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 18/1991 de 6 de junio”, en *Diario La Ley*, Tomo IV, 1991.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. “Sanciones “indirectas” o “impropias” en Derecho tributario”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91, 1996.

- “Posibilidades y límites de la amnistía fiscal”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 355, 2012.

- “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, en *Quincena Fiscal*, nº 11, 2012.

SÁNCHEZ PINO, A.J. “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, en *Revista Española De Derecho Financiero*, nº 109-110, 2001.

SANZ CLAVIJO, A. “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al Plan BEPS y a la experiencia de otros Estados”, en *Quincena Fiscal*, nº 20, 2015, Versión Online.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código Penal)”, en *Impuestos*, nº11, 2014.

- *Las amnistías fiscales en España. La “declaración tributaria especial” del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*. Navarra: Aranzadi, 2014.
- “La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal de 2012”, en *Diario La Ley*, nº 8295, 2014, Versión online.
- “Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, y los recargos de los artículos 27 y 28 de la Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, nº 154, 2015.

SANZ GÓMEZ, R. “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 1, 2016.

- “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”, en *Crónica Tributaria*, nº 161, 2016.

SCHAUF, J. “Voluntary Disclosure of Tax Evasion Under German Law”, en *Cross-border investments with Germany – Tax, Legal and Accounting*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2014.

SEER, R. “Voluntary Compliance”, en *Bulletin for International Taxation*, noviembre, 2013.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILO, J.L.; MERINO JARA, I. “Implicaciones tributarias y penales de las disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley del IRPF”, en *Impuestos*, nº 1, 1994

- “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal” en *Diario LaLey*, nº 8052, Sección Doctrina, 2013.

SHARP SR., W.M. et al. “Recent Modifications to U.S. Offshore Voluntary Disclosure Programs”, en *Tax Analysts*, July, 2014.

SILVESTRI, A.; SCHMITZ, A; MALHERBE, J. “L’amnistie fiscale (Italie, Allemagne, Belgique)”, en *Euredia*, nº 3, 2004.

SINGH, A. “Enforcement or cooperation – an analysis of the compliance psychology of taxpayers”, en *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Volumen 21, nº 1, 2015.

SOLER ROCH, M.T. *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974

- El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes, en VVAA, *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Barcelona: Cedecs, 1997.
- “La estructura jurídica del tributo y las distintas obligaciones tributarias: especial referencia a intereses de demora y recargos”, en *Estudios jurídicos de derecho judicial*, nº 57, 2004.
- Las prestaciones accesorias en la nueva Ley General Tributaria, en AAVV, *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Valladolid: Lex Nova, Vol. 1, 2005.
- “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado” en *Quincena Fiscal*, nº 14, 2006.
- Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria, en *Estudios en homenaje al profesor PÉREZ DE AYALA*, Madrid: Editorial Dykinson, 2007.
- “Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A new deal?”, en *World Tax Journal*, Octubre, 2012.

SOTO BERNABEU, L. “Los efectos de la presentación, fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria”, en *Crónica tributaria*, nº 162, 2017.

- La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la luz del derecho de la Unión Europea, en *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la Profesora Doctora Manuela Fernández Junquera*. Navarra: Aranzadi, 2017.
- “La conexión entre la norma general anti-abuso introducida en la propuesta de Directiva BICIS y la Acción 12 del Plan BEPS”, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 13, 2017.
- “La Declaración Tributaria Especial: una reflexión retrospectiva”, en *Crónica Tributaria*, nº 165, 2017.
- El TEDH, el derecho a la intimidad personal y la utilización en el seno de una investigación penal de datos con relevancia tributaria obtenidos ilícitamente (Caso Liechtenstein), en *Estudios sobre Jurisprudencia Europea. Materiales del I y II Encuentro anual del Centro español del European Law Institute*, Madrid: Sepín, 2018.
- “La residencia y el establecimiento permanente como punto de conexión en la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 3, 2018.

SOTO MOYA, M. “La libre circulación de personas como concepto ambivalente”, en *Revista española de derecho internacional*, Vol. 60, nº 1, 2008.

TAYLOR, N. Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities, en BRAITHWAITE, V. *Taxing democracy*, Aldershot: Ashgate Publishing, Ltd, 2002.

TEJEIRO, G. “Voluntary disclosure in LatAm: a win-win game”, en *International tax review. - London. - Vol. 26, nº 9, 2015.*

TORREGROSA CARNÉ, M.D. “El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea”, en *Impuestos*, nº 5, Sección Doctrina, 2014, Año 30.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Comentario de la Ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal, en *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Volumen I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977.

TOVILLAS MORÁN, J.M. “La dimensión aplicativa de la Directiva Comunitaria de intercambio de información tributaria”, en *Quincena Fiscal*, nº 10, 2013.

URINOV VOKHIDJON en “Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information”, en *Bulletin for International Taxation IBFD*, March 2015.

VAN DER ENDEN, E.; BRONZEWSKA, K. “The concept of cooperative compliance”, en *Bulletin for International Taxation*, Octubre, 2014.

VAN DER ENDEN, E.; DE GROOT, J. “Two missing links: a move towards an auditing standard specifically for the tax control framework”, en *Bulletin for International Taxation*, Septiembre, 2015.

VAN DER HEL–VAN DIJK, L; POOLEN, T. *Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads*, en *Bulletin for International Taxation*, Diciembre, 2013.

VAN DER SMITTE, P and ÖBRINK, A: “Payment thinking: A New Tax Collection Strategy or Old Wine in New Bottles”, en *Bulletin for International Taxation*, December 2015.

VAN MOPPES, D. “L’historique de la régularisation fiscale”, en *Forum Financier-Revue Bancaire et financière*, nº 3, 2016.

VANISTENDAEL, F. “The international information exchange puzzle”, en *Tax Notes International*, Septiembre 29, 2014.

VELARDE ARAMAYO, M.S. Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea, en VV.AA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Navarra: Aranzadi, Cizur Menor, 2010, Tomo I.

VILLANUEVA SEGURA, S. “Medidas urgentes de reforma fiscal. Aspectos fundamentales”, en *Crónica Tributaria*, nº 24, 1978.

VV.AA. “Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape”, en *Bulletin for International Taxation*, April 2010.

VV.AA. “Declaración de Granada”, en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 179, 2018.

WARD, R.E. “Offshore Voluntary Disclosure Program. Round Four: IRS announces further changes to encourage broader compliance”, en *Tax Management International Journal*, nº 604, 2014.

WERT ORTEGA, M. “Recargo por ingresos extemporáneos: aplicación a un supuesto de diferimiento de ingresos en el Impuesto sobre Sociedades”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 292, 2007.

WOOD, C.; IVEC, M.; JOB, J.; BRAITHWAITE, V. “Applications of responsive regulatory theory in Australia and overseas”, en *Australian National University: Occasional Paper*, nº 15, 2010.

ZAPATERO GASCO, A. “La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada”, en IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte), Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 13, 2016.

ZAYAS ZABALA, J.L; MUÑOZ DOMÍNGUEZ, M. “La declaración tributaria especial: cuestiones controvertidas”, en *Carta Tributaria – Monografías*, nº 18, 2012, Versión online.

ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Notas sobre la posibilidad, conveniencia y forma de eventuales medidas de regularización tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Papeles de Trabajo nº 13/1989.