

LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL: UNA REFLEXIÓN RETROSPECTIVA (*)

Laura Soto Bernabeu
Universidad de Alicante

Recibido: Julio, 2017.

Aceptado: Septiembre, 2017.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto realizar un análisis de las recientes cuestiones planteadas respecto de la Declaración Tributaria Especial desde la perspectiva de los estímulos al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Para ello, comenzaremos haciendo una breve referencia al papel de la OCDE fomentando la adopción de este tipo de medidas, añadiendo alguna mención a determinados aspectos del proceso de implementación de la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo. Tras realizar un breve análisis de determinados aspectos del régimen jurídico de la Declaración Tributaria Especial, incidiremos en las diversas cuestiones que se han venido planteando en los últimos meses, incluyendo la eficacia de la DTE frente a futuras comprobaciones, la posible publicación de la lista de contribuyentes que se acogieron al citado régimen y la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017 que resuelve el recurso de inconstitucionalidad presentado por el Grupo Parlamentario Socialista.

Palabras clave: declaración tributaria especial, deber de contribuir, regularización, recurso de inconstitucionalidad, teoría prospectiva.

(*) Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación PROMETEO/2016/053 concedido en el marco de las Ayudas para Grupos de Investigación de Excelencia, cuya investigadora principal es la Profesora Amparo Navarro Faure.

Asimismo, este trabajo ha sido desarrollado en el marco del Proyecto de I+D (Convocatoria 2015) concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad, bajo el título «La Seguridad Jurídica en el Ordenamiento Tributario», Referencia DER2015-68072-P (MINECO/FEDER), cuyos investigadores principales son la Profesora Begoña Pérez Bernabeu y el Profesor Jorge Martín López.

THE SPECIAL DECLARATION REGIME: A RETROSPECTIVE APPROACH

Laura Soto Bernabeu

ABSTRACT

The main purpose of this article is to analyse the Special Declaration Regime from the perspective of a better tax compliance. When doing this, we will start making some references to the main role of the OECD encouraging the adoption of this kind of measures, adding some references about the implementation process of Additional Provision 1st Royal Decree-Law 12/2010, March 30. Afterwards, we are going to examine some aspects that have been presented regarding the Special Declaration Regime's effectiveness relating to future audit processes, the publication of the list on which it appears the name of the people who took part in the regularization procedure and the June 2017, 8th Constitutional Court pronouncement.

Keywords: special declaration regime, duty to contribute, regularization process, unconstitutionality, prospective theory.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA OCDE Y SU PAPEL EN RELACIÓN CON LOS ESTÍMULOS AL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. 3. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL. 3.1. Visión general del régimen de regularización. 3.1.1. *Naturaleza de la Declaración Tributaria Especial*. 3.1.2. *Bienes y derechos susceptibles de declaración y cuantía a ingresar*. 3.1.3. *Impuestos afectados por la Declaración Tributaria Especial*. 3.1.4. *Relación con el régimen de las declaraciones extemporáneas del artículo 27 de la LGT*. 3.2. Algunas cuestiones controvertidas de la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo. 3.2.1. *Efectos sobre futuras comprobaciones*. 3.2.2. *La publicación de la lista de contribuyentes que se acogieron a la Declaración Tributaria Especial*. 3.3. La declaración de inconstitucionalidad de la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo. 3.3.1. *Los motivos del recurso de inconstitucionalidad*. 3.3.2. *La Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017*. 4. CONSIDERACIONES FINALES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

En el año 2012 se implementó en nuestro ordenamiento jurídico una medida susceptible de ser calificada como programa de cumplimiento voluntario, cuya finalidad principal era, de nuevo (1), «favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas» (2).

Mediante la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (3), se permitió a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las

(1) En España ha habido diversas medidas de estímulo al cumplimiento voluntario de carácter temporal y alcance limitado: la regularización voluntaria de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, la introducida mediante la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros, las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991 de 6 de junio, del IRPF, la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, y la regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero introducida mediante la Disposición Adicional Única 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. Junto a lo anterior, desde el año 1985, disponemos de una vía permanente de regularización: el régimen de declaración extemporánea regulado en el artículo 27 de la LGT.

(2) Fragmento extraído del Apartado VII de la Exposición de Motivos del RDL 12/2012, de 30 de marzo.

(3) El RDL 12/2012, de 30 de marzo, 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

Personas Físicas (IRPF), del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondieran con las rentas declaradas en los mismos, que regularizasen su situación tributaria mediante la presentación de la conocida como Declaración Tributaria Especial, otorgándoles un plazo que se inició el día 31 de marzo y finalizó el día 31 de noviembre de 2012. Para ello, debían presentar la citada declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar un porcentaje del 10% al importe o valor de adquisición de tales bienes y derechos, lo que determinaba la inexigibilidad de intereses de demora, recargos por declaración extemporánea y sanciones administrativas o penales.

En el presente caso nos encontramos ante una situación excepcional ya que, como señaló BARRACHINA JUAN, la aprobación del RDL 12/2012 «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» (4). Por tanto, en este supuesto no se produjo una explicación suficiente 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 características (5).

Únicamente, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas presentó la DTE como una oportunidad para incrementar los ingresos públicos fijando las previsiones de recaudación por la presentación de tal declaración en 2.500 millones de euros (6), previsiones que fueron calificadas 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 afluídas fue de 40.000 millones de euros (7), siendo las cuotas tributarias ingresadas de 1.196 millones de euros (8).

Hoy en día, la Declaración Tributaria Especial continúa siendo un tema de actualidad por diversos motivos que analizaremos a lo largo del presente trabajo. En primer lugar, analizaremos los interrogantes planteados respecto de la eficacia de la DTE frente a futuras comprobaciones, ya que a pesar de que en el apartado 17º del Informe de la Dirección General de Tributos (DGT) de 27 de junio de 2012 se establecía que la citada declaración no podía ser objeto de comprobación aislada, esto no ha impedido que se hayan iniciado comprobaciones respecto de otros impuestos, otros periodos impositivos u otros sujetos. En segundo lugar, examinaremos la incidencia de la transparencia pública en

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. y CASADO OLLERO, G. (2014): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, págs. 147-148.

(4) BARRACHINA JUAN, E (2012): «El fracaso de la amnistía», *Consell Obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, nº. 276, pág. 35

(5) OCDE (2015): *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, pág. 19.

(6) Nota de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) de 4 de julio de 2012, pág. 2. Puede consultarse en:

http://www.inspectoresdehacienda.org/images/stories/pdf/notasdeprensa/040712_np_informe-amnistia.pdf

(7) SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A (2014): *Las amnistías fiscales en España. La «declaración tributaria especial» del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, pág. 45.

(8) Fuente: *Informe Anual Recaudación Tributaria Año 2012*, pág. 16.

cuanto a los datos revelados mediante la presentación de la Declaración Tributaria Especial a través del examen de su régimen jurídico y la Proposición de Ley presentada en el Congreso de los Diputados el día 27 de junio de 2017. Por último, analizaremos el contenido del recurso de inconstitucionalidad presentado por el Grupo Parlamentario Socialista en junio de 2012 y la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017 mediante la que se resuelve el citado recurso.

2. LA OCDE Y SU PAPEL EN RELACIÓN CON LOS ESTÍMULOS AL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Respecto de la implementación de medidas destinadas a estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la introducción de la Disposición Adicional 1^a en España no supuso un ejemplo aislado, ya que en los últimos años numerosas jurisdicciones fiscales han adoptado medidas que podrían ser calificadas de programa de cumplimiento voluntario. Muestra de ello es que, sólo en el año 2016, países como Argentina (Ley n^o 27260/2016 sobre el Programa nacional de reparación histórica para jubilados y pensionados), Bélgica (Ley de 21 de julio de 2016 para instaurar un sistema permanente de regularización fiscal y social), Brasil (Ley n^o 13254 de 13 de enero de 2016 de Disposiciones sobre el Régimen Especial de Regularización cambiaria y tributaria), Honduras (Artículo 225 de las Disposiciones Generales del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República 2017), Indonesia (Ley 11 del año 2016 sobre Amnistía Fiscal), Italia (Decreto Ley n^o 193 de 22 octubre de 2016 sobre Disposiciones urgentes en materia fiscal y para la financiación de necesidades que no pueden ser pospuestas), Perú (Decreto legislativo n^o 1264/2016 que establece un régimen temporal y sustitutorio del Impuesto sobre la Renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas) o Portugal (Decreto-Ley n^o 67/2016, de 3 de noviembre que aprueba el programa especial de reducción del endeudamiento al Estado) han implementado medidas de estas características.

Estos programas se encuadran dentro de la estrategia de cumplimiento general llevada a cabo por los países para combatir la evasión y elusión fiscales y se diferencian del resto de medidas en que, en lugar perseguir este tipo de conductas, mediante su implementación se promueve el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

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 bajo condiciones preestablecidas (9). La OCDE ha adoptado un papel fundamental fomentando la adopción de medidas de este tipo, recopilando información sobre la implantación de programas de cumplimiento voluntario en 47 países y proporcionando ciertas indicaciones para garantizar que la implementación de los mismos se lleve a cabo de la manera más eficaz posible.

El primer documento se publicó en el año 2010 bajo el título *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advice* donde la OCDE expone un marco de referencia para elaborar un programa de estas características con éxito. Para ello, considera que las Administraciones tributarias deben adoptar un enfoque dual proporcionando estímulos reales y limitados en el tiempo y, al mismo tiempo, debe ser per-

(9) «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 (2015): *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, pág. 9.

ceptible un endurecimiento del régimen sancionador aplicable o una ampliación de las facultades de control de las Administraciones tributarias implicadas (10).

En el caso de la DTE, hay que tener presente que durante el plazo de presentación de la misma 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 LGT, obligación cuyo incumplimiento lleva aparejada la aplicación de un durísimo régimen sancionador (11) que ha sido cuestionado por la Comisión Europea (12). 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» (13) y pudo ser un incentivo de carácter negativo en la decisión de los contribuyentes de acogerse o no al régimen establecido en la DA 1ª del RDL 12/2012.

Posteriormente, en el año 2015 la OCDE publicó un segundo documento al respecto 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, los contribuyentes que se acogen a la regularización, los contribuyentes cumplidores y las Administraciones tributarias (14).

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 Hacienda Pública unas cantidades que habían sido previamente ocultadas. 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.

A medio y largo plazo, estos programas también pretenden conseguir un reforzamiento del cumplimiento ya que se prevé que, mediante su aplicación, dichos contribuyentes adopten una posición diferente y cumplan con sus obligaciones tributarias futuras. Junto con lo

(10) OCDE (2010): *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advise*, pág. 13.

(11) IGLESIAS CASAIS, J. M. y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A (2013): «La evasión fiscal y su «amnistía». La justicia tributaria en un contexto de crisis económica», *Dereito*, núm. Extra 2, págs. 197-198.

(12) El Procedimiento de Infracción se inició en noviembre de 2015 mediante el envío de una Carta de Emplazamiento y, en febrero de 2017 se envió a España el dictamen motivado en el que la Comisión Europea pidiéndole modificar sus normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo (Modelo 720), por considerar que aunque tiene derecho a exigir sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, las multas impuestas son desproporcionadas. La situación actual del Procedimiento de Infracción iniciado por la Comisión Europea puede consultarse en el siguiente enlace:

http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&r_dossier=20144330&noncom=0&decision_date_from=&decision_date_to=&active_only=0&title=&submit=Buscar

(13) MAIANTI LÁZARO, M (2013): «La Amnistía Fiscal de 2012. Régimen jurídico y constitucionalidad», *Revista Técnica Tributaria*, nº Extra, pág. 22.

(14) OCDE (2015): *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*, pág. 9.

anterior, los programas de cumplimiento voluntario también 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 detectar y perseguir este tipo de conductas.

Para ello, la OCDE considera que los programas de cumplimiento voluntario deben cumplir una serie de requisitos para poder servir al fin que tienen encomendado, esto es, mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. 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 voluntario a medio/largo plazo (especialmente dentro del sector de la población a quien se dirigen) (15).

A este respecto, el régimen de la Declaración Tributaria Especial se caracterizó por la continua necesidad de aclaración de los términos de la regularización, lo que, sin duda, restó atractivo a la medida y pudo ser la causa de su reducido éxito. Ejemplo de ello fue la publicación de dos notas aclaratorias por la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, una el día 11 de mayo y otra el 24 de mayo de 2012, donde este organismo aclaró la relación de la DTE con las obligaciones establecidas en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Posteriormente, se publicaron dos Informes por la Dirección General de Tributos, uno el 27 de junio y otro el 11 de octubre de 2012, donde este organismo aclaró determinadas cuestiones relativas al procedimiento de regulación. A lo anterior se unió la falta de claridad en el alcance penal de la regularización por vía de la Declaración Tributaria Especial, aspecto que fue aclarado una vez concluido el plazo de declaración mediante la aprobación de la Disposición Adicional Única 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.

3. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

3.1. Visión general del régimen de regularización

Tal y como hemos comentado anteriormente, la DTE constituyó una vía otorgada por la Administración 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 DTE, así como el ingreso de la cuantía resultante determinaba la no exigibilidad de los intereses de demora, recargos por declaración extemporánea o sanciones que hubieran correspondido por el incumplimiento. Analicemos algunos de los aspectos más destacados del contenido de esta declaración especial.

3.1.1. 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

(15) OCDE (2010): *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advise*, págs. 11-14.

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 LGT, 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 LGT y, al mismo tiempo, que la DTE participaba de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias reguladas en el artículo 120 LGT, 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 en ninguna de ellas, el Primer Informe de la DGT intentó despejar las dudas suscitadas por la especialidad de la DTE. 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 anterioridad (16).

Coincidimos plenamente con la opinión de BADÁS CEREZO (17) 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 una obligación tributaria previamente 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 no se correspondieran con rentas declaradas.

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, compartía determinadas características de las mismas que hicieron que se configurase como una vía de declaración creada *ad hoc* para la regularización de determinadas situaciones tributarias (18).

Directamente relacionado con lo anterior encontramos el efecto de la DTE frente a 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 prescripción (19). 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».

(16) SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2014): *Las amnistías fiscales en España*. ob. cit., págs. 85-87.

(17) BADÁS CEREZO, J. (2012). «La Amnistía Fiscal», *Revista de Información Fiscal*, nº 108, págs. 51-52.

(18) IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012): «La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 350, págs. 9-10.

(19) CALVO VÉRGEZ, J.: «Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial...» ob.cit., págs. 29-30.

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 cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del RDL, siendo necesario exclusivamente que informase sobre la fecha de adquisición (20).

3.1.2. Bienes y derechos susceptibles de declaración y cuantía a ingresar

Según lo establecido en el apartado primero de la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012 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 IRPF, IS o IRNR, 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 RDL (21). 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 DTE 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 DTE, 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 la DTE y donde se establece una especialidad en cuanto a la prueba de su titularidad (22).

En el caso del dinero en efectivo, para llevar a cabo dicha actividad probatoria era suficiente con la mera manifestación (23), a través del Modelo 750, de ser titular del mis-

(20) BADÁS CEREZO, J.: «La Amnistía Fiscal», ob. cit., pág. 56.

(21) 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 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 tributaria porque, por ejemplo, es una renta exenta». En BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A. (2012): *Prevención del fraude y amnistía fiscal*. Valladolid: Lex Nova, págs. 25-26.

(22) ALONSO GONZÁLEZ, L. M (2012): «La declaración tributaria especial: luces y sobras de la «amnistía fiscal» o el dulce sabor de la zanahoria», *Revista jurídica de Catalunya*, Volumen III, nº 3, págs. 78-80.

(23) El 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

mo con anterioridad a la fecha de finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera concluido antes de la entrada en vigor del RDL, siempre que con carácter previo a la presentación de la DTE hubiera depositado dicho dinero en una cuenta de la que el declarante fuera titular jurídico (24). Para ello, la cuenta donde 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 Espacio Económico Europeo 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 IRPF, del IS y del IRNR que fueran titulares de bienes o derechos desde un ejercicio prescrito debían incluir tales bienes y derechos en la DTE. 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 bancarias (25).

Respecto del importe a declarar, los bienes y derechos objeto de la DTE 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 declaradas (26).

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 DA 1ª RDL 12/2012, se incluyó en la DTE tanto las cantidades ingresadas como los rendimientos producidos por las mismas hasta esa fecha (27).

Continuando con el importe a declarar, de nuevo en el caso del dinero en efectivo nos encontramos con una peculiaridad respecto al régimen establecido para el resto de bienes o derechos susceptibles de ser declarados mediante la DTE, ya que podía declararse el importe total del saldo en una fecha anterior a la mencionada cuando éste fuera superior al existente a 31 de diciembre de 2010 o la fecha anterior a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del RDL, siempre 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, debemos indicar que la cuantía a ingresar fue del 10% del importe o valor de adquisición de los citados bienes y derechos, sin exigibilidad de las sanciones,

el artículo 134.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto de 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)».

(24) FALCÓN Y TELLA, R. (2012): «De nuevo sobre la «declaración especial» prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo», *Quincena Fiscal*, nº 13, pág. 14.

(25) Para más información puede consultarse el apartado 4º del Primer Informe de la DGT de fecha 27 de junio de 2012.

(26) BADÁS CEREZO, J. (2012): «La Amnistía Fiscal», ob. cit., págs. 43-44.

(27) SANZ DÍAZ-PALACIOS J. A. (2014): *Las amnistías fiscales en España*. ob. cit., págs. 61-63.

intereses y recargos que hubieran correspondido aplicar (28), teniendo dicha cuantía, según lo establecido en el artículo 5 de la Orden la consideración de cuota del IRPF, IS o IRNR. 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.

3.1.3. *Impuestos afectados por la Declaración Tributaria Especial*

Las personas o entidades que presentaron la DTE y realizaron el ingreso correspondiente, regularizaron 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, 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 originariamente no declaradas que no excedieran del importe declarado mediante la DTE, siempre que correspondieran a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la citada declaración. De lo expuesto se evidencia la disparidad entre cuál fue el objeto de la declaración y qué se consideraba regularizado (29), ya que mientras en la DTE 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 DA 1ª del RDL fue que el importe declarado tendría la consideración de renta declarada a efectos del artículo 39 de la LIRPF o del artículo 134 del TRLIS, esto es, de la 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 como sucedió con lo dispuesto en la DA 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 descubiertas (30).

A lo anterior se unía el hecho de que en la primera regulación de la DTE llevada a cabo por el RDL 12/2012, éste era el único efecto que se predicaba de la DTE sobre la situación tributaria de los declarantes, siendo en la Orden donde se concretó el alcance de la regularización. Posteriormente, la eficacia de la DTE fue interpretada en el apartado 6º del Primer Informe de la DGT entendiéndose este Centro 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 y, por tanto, si los bienes y derechos objeto de la misma eran descubiertos por la Administración, ésta no podía aplicar los mecanismos presuntivos establecidos en tales artículos de la LIRPF y del TRLIS.

(28) IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012): «La regularización tributaria en tiempos de crisis...», ob. cit., págs. 18-20.

(29) MAIANTI LÁZARO, M. (2013): «La Amnistía Fiscal de 2012...», ob. cit., págs. 24-27.

(30) ALMAGRO MARTÍN, C. (2013): «Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas», *Revista Quincena Fiscal*, nº 5, pág. 65.

Finalmente, en el último apartado del citado artículo se determinó que la presentación de la DTE no tendría efecto alguno en relación con cualquier otro impuesto distinto de los mencionados (31), de modo que aquellos contribuyentes que presentaran la Declaración Tributaria Especial y como consecuencia de la misma desvelasen el incumplimiento de obligaciones tributarias relativas a impuestos no incluidos en su ámbito de aplicación, si deseaban regularizar su situación tributaria de manera completa, debían presentar una declaración extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la LGT. Esto explica que, aunque la DTE no pudiera ser objeto de comprobación aislada, aquéllos que no regularizasen de forma completa su situación tributaria mediante la presentación de la DTE podían prever el inicio de un procedimiento de comprobación o inspección sobre aquellos conceptos no incluidos en la misma.

3.1.4. *Relación con el régimen de las declaraciones extemporáneas del artículo 27 de la LGT*

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 LGT. Así se establecía en el apartado 11 del Primer Informe de la DGT, en el que el citado Centro confirma que la DTE 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 LGT (32).

De hecho, aquellos casos en los que el contribuyente, al presentar la declaración tributaria especial dejase al descubierto la necesidad de regularizar otros conceptos no incluidos en el ámbito de aplicación de la misma, para regularizar de manera total su situación tributaria debía acudir al mecanismo establecido en el artículo 27 de la LGT, lo que confirma la compatibilidad de ambas vías de regularización.

3.2. **Algunas cuestiones controvertidas de la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo**

Hoy en día a pesar de que han transcurrido casi cinco años desde que finalizase el procedimiento de regularización establecido en la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, existen determinados aspectos que mantienen la actualidad de la misma y que pasamos a analizar.

3.2.1. *Efectos sobre futuras comprobaciones*

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 reservado (33) conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT. Sin embargo, aunque de lo establecido en dicho artículo podía pensarse que se otorgaría un tratamiento privilegiado a los datos con trascendencia tributaria obtenidos por la Adminis-

(31) SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2014): *Las amnistías fiscales en España*, ob. cit., pág. 69.

(32) MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (COORD.); BLANCO CORDERO, I; MONEDERO ARANDILLA, J. L. y SALIDO GUSI, J. (2012): *La amnistía fiscal*, Valencia: Tirant Tributario, Los impuestos, págs. 52-53.

(33) BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A (2012): *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, ob. cit., págs. 67-68.

tración mediante la presentación de la DTE, se les otorgó el mismo tratamiento que a cualquier otro dato que reuniera dichas características (34).

Mantenemos esta afirmación debido a que el artículo 95.1 de la LGT 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. Sin embargo, no hay que olvidar que dicho régimen se excepciona, entre otros motivos, cuando la cesión de los mismos tenga por objeto: 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, o 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.

Esto llevó a plantear serias dudas respecto de la eficacia de la presentación de la Declaración Tributaria Especial frente a futuras comprobaciones y respecto del alcance de la regularización en la responsabilidad penal que pudiera derivarse. Más recientemente, debido a la creciente importancia de la transparencia pública en el ámbito de la fiscalidad, se ha planteado la posibilidad de que se haga pública la lista de sujetos que se presentaron una Declaración Tributaria Especial.

En lo que respecta a la eficacia de la DTE frente a futuras comprobaciones, las dudas fueron despejadas parcialmente, de nuevo, por la DGT, concretamente en el apartado 17º de su Primer Informe donde determinó que consideraba que no resultaba procedente la comprobación aislada de la Declaración Tributaria Especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria (35), no se presentaba en cumplimiento de una obligación tributaria, 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 verificación (36). 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 IRPF, del IS o del IRNR, teniendo el importe declarado la consideración de renta declarada a los efectos de lo establecido en el artículo 39 de la LIRPF y en el artículo 134 del TRLIS. Expuesto lo anterior, si en el seno de un procedimiento de comprobación respecto de un concepto tributario y período concreto, el contribuyente invoca la DTE, la Administración estará facultada para verificar el ajuste a la realidad de lo incluido en la citada declaración especial (37).

Sin embargo, nada se decía sobre la posibilidad de que basándose en los datos declarados mediante la DTE se pudieran iniciar comprobaciones o inspecciones respecto de otros conceptos tributarios, otros períodos impositivos e incluso respecto de otros obligados tributarios. A este respecto se han pronunciado diversos Tribunales Superiores de

(34) IGLESIAS CASAS, J. M. y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A (2013): «La evasión fiscal y su «amnistía»...», ob. cit., págs. 203-204.

(35) SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2012): «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 355, págs. 123-125.

(36) ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2012): «La declaración tributaria especial...», ob. cit., pág. 80-82.

(37) MAIANTI LÁZARO, M. (2013): «La Amnistía Fiscal de 2012...», ob. cit., págs. 32-34.

Justicia determinando que las informaciones reveladas mediante la DTE analizadas en conjunto con los datos en poder de la Administración respecto de un contribuyente, pueden considerarse 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.

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 RDLey 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» (38). Este mismo razonamiento es adoptado por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en sus Sentencias de 14 de julio de 2014 y 3 de junio de 2015 y por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia de 14 de julio de 2015.

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 LIRPF. Tras presentar la DTE y pagar la cuantía correspondiente, la Administración procede a comprobar su situación tributaria al considerar que los datos revelados mediante la DTE, 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 IS ni del IVA. Por ello, considera procedente dictar una orden de registro de una vivienda en base a los datos revelados por un contribuyente al amparo del régimen establecido en la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012.

Especialmente interesante resulta la mencionada Sentencia del TSJ de Madrid de 14 de julio de 2015 donde 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» (39).

También existen pronunciamientos respecto de la posibilidad de comprobar un ejercicio incluido dentro del ámbito objetivo de la DTE, proceder a dictar una liquidación tributaria y acordar la imposición de la sanción correspondiente cuando el contribuyente no pruebe la correspondencia del dinero declarado mediante la DTE con la cuantía resultante de la liquidación. Ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 9 de enero de 2016 donde este Tribunal concluye que «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» (40).

A nuestro modo de ver, es cierto que en aquellos supuestos en que la presentación de la DTE pusiera de manifiesto el incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto

(38) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 11 de junio de 2014 (FJ 4º).

(39) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de julio de 2015 (FJ 5º).

(40) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 9 de enero de 2016 (FJ 1º).

de conceptos tributarios no incluidos en el ámbito objetivo de la misma, los sujetos que se acogieran a la DTE debían complementar la regularización de su situación tributaria presentando una declaración extemporánea en base a lo establecido en el artículo 27 de la LGT. Por tanto, quienes no procedieran 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 DTE para realizar una regularización interesada de su situación fiscal, ya que como hemos podido comprobar, la imposibilidad de comprobación aislada de la DTE no impedía a la Administración tributaria comprobar la situación del citado sujeto respecto de otros conceptos u otros períodos, siquiera de los períodos impositivos incluidos en el ámbito objetivo de la DTE cuando éste no pudiera probar que las rentas no declaradas que no excedían del importe incluido en la DTE se correspondían con la adquisición de los bienes o derechos objeto de la misma (41).

Sin embargo, debemos mostrar nuestro desacuerdo en cuanto a 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 donde se depositó el dinero a regularizar se hubieran abierto apenas unos días antes de presentar la DTE. Consideramos que esta situación choca con la laxitud en los términos establecidos para la regularización del dinero en efectivo expuestos anteriormente, 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 podría considerarse una quiebra del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución española) y confianza legítima aplicable a las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes (artículo 3.1 apartado e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

3.2.2. *La publicación de la lista de contribuyentes que se acogieron a la Declaración Tributaria Especial*

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 RDL 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. Mediante la misma, se propone la introducción de una Disposición Adicional 23ª en nuestra Ley General Tributaria donde se establezca que, en el plazo máximo de 15 días de su aprobación, el Gobierno de España adoptará 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

(41) Artículo 6.1 a) de la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo.

Especial y también al gravamen especial sobre dividendos de fuente extranjera regulado en la Disposición Adicional 15ª del TRLIS. Se exige, además, que en el caso de que quienes regularizaron su situación tributaria fueran sociedades mercantiles o entidades con personalidad jurídica se indique la titularidad real, directa o indirecta, de los accionistas o partícipes en las mismas.

Para ello, se propone seguir el procedimiento de la lista pública de deudores con la Administración Tributaria establecido en el artículo 95 bis 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 dispensará 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 del artículo 95 de la LGT. 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 estos 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.

Expuesto lo anterior, consideramos que ni la «la alarma social» provocada por la publicación de determinados casos de corrupción donde los investigados presentaron una DTE ni «la lógica indignación de la ciudadanía» (42) sirven para justificar 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 y ello por aplicación de los ya mencionados principios de seguridad jurídica y de confianza legítima que deben regir la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Finalmente, debemos hacer referencia a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2017 donde dicho Tribunal 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.

(42) 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/PropLey?_piref73_1335476_73_1335473_1335473.next_page=/wc/servidorCGI&CMD=VERLST&BASE=IW12&PIECE=IWA2&FMT=INITXD1S.fmt&FORM1=INITXLBA.fmt&DOCS=1-1&QUERY=%28proposicion+adj2+ley%29.tipo.+no+%40fcie+no+concluido.fase

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 (CTBG) que instase a la Administración a ello. Tras el Acuerdo del CTBG de 4 de julio de 2016, la AEAT interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo que fue estimado. Frente a dicha resolución, interpuso el CTBG recurso de apelación por considerar que el artículo 95 de la LGT 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 Ley 19/2013.

Este recurso fue resuelto en sentido desestimatorio por considerar la AN que, según lo dispuesto en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 19/2013, se regirán por su normativa específica, y de forma supletoria por esta Ley, aquellas materias que tengan previsto un régimen jurídico específico de acceso a la información. A este respecto, los artículos 95 y 95 bis de la LGT 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.

Por tanto, concluye la AN 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» (43), que en estos supuestos la solicitud se regirá por su normativa específica y por la Ley de Transparencia con carácter supletorio, y que en esta regulación específica se establece el carácter reservado de los mismos.

De este modo, consideramos que esta Sentencia refuerza los argumentos que hemos proporcionado acerca de la imposibilidad de que se hagan públicos los datos de quienes se acogieron al régimen de la Declaración Tributaria Especial y ello porque 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 LGT, donde se establecen 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.

3.3. La declaración de inconstitucionalidad de la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, de 30 de marzo

Otro de los aspectos que sin duda contribuyó 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 RDL 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 re-

(43) Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2017 (FJ 8º).

currente fundamentó el mismo y en el análisis del fallo del Tribunal Constitucional que, aunque declara la inconstitucionalidad de la medida por motivos formales, realiza algunas apreciaciones *obiter dicta* de carácter material.

3.1.1. *Los motivos del recurso de inconstitucionalidad*

El Grupo Parlamentario Socialista interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición Adicional 1ª del RDL 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 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 Socialista el primer motivo en que fundamentó el recurso de inconstitucionalidad (44). Tal y 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 los gastos públicos conlleva una vulneración de lo establecido en el artículo 86 de la CE (45), 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» (46), para lo que 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–, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (47).

En función de lo expuesto, alegaba el recurrente que la DA 1ª del RDL 12/2012 sí provocó un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema

(44) CAZORLA PRIETO, L. M. (2013): «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Revista española de Derecho Financiero*, nº 157, págs. 75-77.

(45) LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R. (2012-2013): «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», *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 3, págs. 115-116.

(46) 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).

(47) Sentencias del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7º) y 108/2004, de 30 de junio (FJ 7º).

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», insistiendo en que el hecho de que uno de los impuestos afectados por la DTE fuera el IRPF suponía 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 del IRPF «como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad» (48).

El segundo motivo del recurso de inconstitucionalidad lo constituyó la posible vulneración de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31 de la Constitución (49). Consideraba el recurrente que el 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 DTE significaba una quiebra de los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad (50). Alega el recurrente que, a pesar de que todos estos principios están íntimamente relacionados entre sí y su tratamiento y valoración se realiza normalmente de manera conjunta, en este caso era posible apreciar esa vulneración constitucional en cada uno de dichos principios (51).

En cuanto al principio de generalidad, el recurrente aludía a la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 96/2002, de 25 de abril, donde el Tribunal 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 IRPF 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» (52).

En cuanto a los principios de igualdad y capacidad económica, alegó el recurrente 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 caso de la Disposición Adicional 1ª la desigualdad de trato es incuestionable. De este modo, una vez que constata la diferencia de trato, procede el recurrente a analizar si dicha desigualdad posee o no una justificación objetiva y razonable (53), lo que determinará finalmente su constitucionalidad o inconstitucionalidad.

(48) Argumentos extraídos de la STC 1189/2005, de 7 de julio (FJ 8º).

(49) CAZORLA PRIETO, L. M. (2013): «La inserción de la llamada amnistía fiscal...», ob. cit., págs. 87-90.

(50) SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2014): «La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal de 2012», *Diario La Ley*, nº 8295, Versión online, págs. 5-10.

(51) IGLESIAS CASAS, J. M. y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A (2013): «La evasión fiscal y su “amnistía”...», ob. cit., págs. 220-221.

(52) Sentencia del Tribunal Constitucional nº 96/2002, de 25 de abril (FJ 7º).

(53) LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R. (2012-2013): «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012...», ob. cit., págs. 120-121.

dad. Ante el examen de la concurrencia o no de una justificación objetiva y razonable, con base en la inexistencia de una explicación o una exposición de los motivos que llevaron al ejecutivo a elaborar una norma con dicho alcance, concluye que la diferencia de trato contenida en la DA 1ª no fue 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 mismo 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».

3.3.2. *La Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017*

De manera previa al análisis del contenido de la Sentencia del TC, conviene hacer mención a que el recurso 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 constitucional (54).

Para ello, el Tribunal Constitucional utiliza una doble perspectiva en su argumentación. Por un lado, expone que, según lo establecido en el artículo 31.3 de la CE, 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 CE 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, entre otros, a los deberes de los ciudadanos regulados en el Título I de la CE.

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 CE. No obstante, como hemos comentado anteriormente, el TC 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» (55). Así, considera el TC 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 y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.

(54) Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017 (FJ 1º).

(55) Ejemplo de ello son la Sentencia 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).

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 elementos del mismo resultan alterados y cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación que se trate (56).

En cuanto a la primera cuestión, la DTE se dirigía a los contribuyentes del IRPF, del IS y del IRNR 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 TC ha mantenido en numerosas Sentencias que el IRPF 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. Similar conclusión merece la modificación del IS 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 IRNR, manifiesta el TC que éste constituye un «apéndice inseparable del IRPF y del IS». Tras esto, el TC concluye manteniendo que, atendiendo al ámbito objetivo de la DA 1ª, no cabe duda de que la alteración simultánea de los tres impuestos podría afectar al modo de reparto de la carga tributaria (57).

En cuanto a la segunda cuestión, esto es, cuáles son los elementos del tributo alterados resulta evidente que el régimen de la DTE 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. Basándose en esto, considera el TC que con el régimen previsto en la DA 1ª «se procede a una 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 TC que el régimen de la presentación de DTE conllevaba tres efectos: la regularización a un tipo reducido, la exclusión de intereses de demora (artículo 26 LGT), recargos por declaración extemporánea (artículo 27 LGT) y, como consecuencia de la regularización, todas las cantidades regularizadas se convierten en renta declarada a efectos de los citados impuestos.

De acuerdo con lo anterior concluye el TC determinando que «la disposición impugnada ha afectado sustancialmente a la determinación de la deuda tributaria pendiente de los tributos afectados, en todos sus componentes», considerando 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» (58).

Coincidimos con el planteamiento de la cuestión que realiza el TC ya que, aunque hubiera concurrido la «extraordinaria y urgente necesidad» requerida en el artículo 86.1

(56) Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7º), Sentencia nº 100/2012, de 8 de mayo (FJ 9º) o Sentencia nº 83/2014, de 29 de mayo (FJ 5º).

(57) Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017 (FJ 3º).

(58) Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017 (FJ 4º).

CE e incluso la medida tuviera como finalidad el cumplimiento con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el artículo 135 CE, 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 contrasta la existencia de «extraordinaria y urgente necesidad» con el período de tiempo transcurrido desde la publicación el día 31 de marzo del RDL 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.

Expuesto cuanto antecede, dedica el TC 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 Sentencia, sino que sirven al Tribunal para corroborar o enfatizar determinados razonamientos.

Por ello, compartimos la opinión de GARCÍA NOVOA (59) 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 TC declara 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 e hizo innecesario analizar la posible lesión de los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad alegados por el recurrente como segundo motivo de inconstitucionalidad.

Concluye el TC precisando el alcance de la Sentencia, declarando no susceptibles de revisión las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas al amparo de la DA 1ª del RDL 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 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.

(59) GARCÍA NOVOA, C.: «Amnistía fiscal: el 'obiter dicta' de la sentencia de inconstitucionalidad», *Expansión*, publicado el día 21 de junio de 2017.

A estos efectos, el propio Tribunal Constitucional (60), 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 (fundamento jurídico cuarto) 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» (61).

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 DTE (no olvidemos que la presentación de la DTE no interrumpía el plazo de prescripción), ni a aquellos en los que 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 concreto (62).

4. CONSIDERACIONES FINALES

El régimen establecido en la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012 constituyó una iniciativa alineada con una tendencia internacional generalizada de estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. 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. Por ello, consideramos necesario que las Administraciones tributarias tomen conciencia de los diferentes tipos de contribuyentes que existen dentro de un mismo sistema tributario. Podríamos decir que los contribuyentes se dividen generalmente en dos grupos, cumplidores e incumplidores. Sin embargo, en este último grupo podríamos realizar una clasificación más precisa creando dos subgrupos, aquellos contribuyentes que están completamente decididos a continuar en el incumplimiento y aquellos que barajan la posibilidad de modificar su comportamiento previo y reintegrarse en el sistema, debido a un cambio en las condiciones que los llevaron a tomar la decisión de no cumplir con sus obligaciones tributarias conforme a la Ley.

(60) También 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».

(61) Sentencia del Tribunal Constitucional nº 45/1989, de 20 de febrero de 1989 (Antecedente 4º).

(62) ESCANDÓN RUBIO, I. y LITA FERRIOLS, E. (2012): «Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº extra 1, pág. 123-125.

Es en este último grupo de contribuyentes en el que los programas de cumplimiento voluntario incidirán directamente. Sin embargo, frente a los contribuyentes decididos a continuar incumpliendo, las Administraciones tributarias deben aplicar las medidas coercitivas o represivas de que dispongan. Esto es lo que se ha venido denominando como el enfoque del palo y la zanahoria, donde el ofrecimiento de la zanahoria (que representa el programa de cumplimiento voluntario) quedaría justificado con base en la diferente posición que los contribuyentes han adoptado respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por el contrario, en aquellos supuestos en los que se mantiene el incumplimiento, las Administraciones 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.

Posiblemente, garantizar un clima de seguridad jurídica durante el funcionamiento de un programa de cumplimiento voluntario sea uno de los principales retos a los que se enfrentan las Administraciones tributarias. Ejemplo de ello es el régimen de la Declaración Tributaria Especial donde durante el procedimiento de regularización fue necesaria la publicación de hasta cuatro notas aclaratorias o informes explicativos (dos de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y dos de la Dirección General de Tributos), donde el alcance de la regularización en la responsabilidad penal derivada por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública se determinó expresamente una vez finalizado el plazo de presentación de la misma y donde, a día de hoy, continúa abierto el debate sobre si es posible o no iniciar un procedimiento de comprobación respecto de conceptos tributarios y períodos incluidos en su ámbito objetivo de aplicación, o sobre si es posible publicar una lista donde se incluyan los datos de quienes se acogieron al citado proceso.

Sin embargo, nos encontramos con que la falta de seguridad jurídica no es un defecto aislado del régimen de la DTE, ya que respecto de las medidas implementadas en otros países mencionadas anteriormente tales como Argentina, Brasil o Perú, la publicación de notas aclaratorias o de disposiciones de desarrollo del procedimiento de regularización son una constante.

En cuanto al efecto de la presentación de la Declaración Tributaria Especial respecto de futuras comprobaciones, si bien es cierto que en el Apartado 17º del Primer Informe de la DGT se establecía que la misma no podía ser objeto de comprobación aislada, ello no excluía expresamente que tras la presentación de una DTE el declarante pudiera ser objeto de un procedimiento de comprobación o inspección incluso por los conceptos y períodos impositivos incluidos en el ámbito objetivo de la DA 1ª del RDL 12/2012. La posibilidad de que se iniciase un procedimiento de comprobación era evidente en aquellos supuestos en los que la presentación de la DTE pusiera de manifiesto el incumplimiento respecto de otros impuestos no incluidos en su ámbito de aplicación. Sin embargo, respecto de los conceptos y períodos impositivos incluidos en su ámbito de aplicación lo establecido en el Primer Informe de la DGT podía llevar a una interpretación en sentido contrario, por lo que consideramos que hubiera sido preferible incluir un apartado en el propio texto de la Disposición Adicional donde se determinasen los efectos de la presentación de la DTE respecto de futuras comprobaciones.

En este punto, conviene hacer una apreciación acerca del carácter vinculante o no de los Informes de la DGT, ya que fueron numerosas las dudas planteadas al respecto, debiendo ser considerados una vía mediante la que este Centro expresa criterios interpretativos. Sin embargo, el hecho de que estos Informes carezcan de carácter normativo y no sean vinculantes para la Administración en el sentido que lo son las consultas tributarias, no quiere decir que los mismos no sean susceptibles de producir efecto alguno.

En última instancia, estos Informes 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», según lo establecido en el 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.

De modo que, cuando un contribuyente hubiera presentado una DTE 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 CE), 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 en caso de por vía administrativa o por vía judicial se cuestionase la adecuación de la DTE presentada siguiendo los criterios expuestos por la DGT.

En el epígrafe destinado a la posibilidad de la publicación de la lista de sujetos que se acogieron a la vía de regularización habilitada por la Disposición Adicional 1ª ya hemos incidido en nuestra posición al respecto. Según lo establecido en el artículo 7 de la Orden HAP 1182/2012, los datos relativos a la Declaración Tributaria Especial obtenidos por la Administración tributaria tenían carácter reservado conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT por lo que consideramos que, atendiendo al principio de seguridad jurídica y de confianza legítima inherente a la relación jurídico-tributaria, no es posible modificar *a posteriori* el régimen jurídico aplicable al tratamiento de los citados datos.

La declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por resultar contrario al principio de reserva de ley establecido en el artículo 31.3 CE y al artículo 86.1 CE, constituye un aspecto a tener en cuenta por el legislador ante la posibilidad de implementar de nuevo un programa de cumplimiento voluntario de carácter temporal. En su Sentencia de 8 de junio de 2017, el Tribunal confirma que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, al ser un deber regulado en el Título I de la Constitución española, no puede ser modificado sustancialmente mediante Decreto-ley, siguiendo en la línea de anteriores pronunciamientos tales como la Sentencia nº 182/1997, de 28 de octubre, la Sentencia nº 137/2003, de 3 de julio, la Sentencia nº 108/2004, de 30 de junio o la Sentencia nº 100/2012, de 8 de mayo, mencionadas anteriormente.

Debemos por ello manifestar que el Tribunal Constitucional no fundamenta su fallo en aspectos de justicia tributaria, sino que declara la inconstitucionalidad del vehículo utilizado para implementar la vía de regularización, esto es, la inconstitucionalidad se declara por motivos formales. Cuestión distinta es que, *obiter dicta*, el Tribunal realice una apreciación sobre la adecuación al principio de justicia tributaria de una medida que consiste en reducir excesivamente la carga tributaria proporcionando unas mejores condiciones a quien regulariza tardíamente que a quien cumplió en plazo con sus obligaciones tributarias. Sin embargo, ello no quiere decir que cualquier medida de estas características pueda ser o vaya a ser declarada inconstitucional en el futuro, siendo para ello necesario atender a las circunstancias del caso en concreto y a una correcta ponderación de los diferentes principios constitucionales en juego.

Finalmente, en cuanto a la posibilidad de que se establezca normativamente que no se concederán nuevas oportunidades de regularización en el futuro, simplemente debemos recordar la Disposición Adicional 21ª de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, desarrollada con motivo del procedimiento de regularización establecido en la Disposición Adicional 13ª y la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dicha disposición establecía que: «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».

Este tipo de previsiones normativas, si bien puede resultar útiles en un momento dado como medida propagandística para incentivar la regularización o, en sentido contrario, para mantener la confianza de los contribuyentes cumplidores en la justicia y eficacia del sistema tributario, en realidad carecen de efectividad práctica debido a la ausencia de vinculación del legislador sobre normas futuras, ya que basta con que una norma del mismo rango disponga lo contrario, tal y como sucedió en el caso de la Disposición Adicional 21ª de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMAGRO MARTÍN, C. (2013): «Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas», *Revista Quincena Fiscal*, nº 5.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2012): «La declaración tributaria especial: luces y sobras de la «amnistía fiscal» o el dulce sabor de la zanahoria», *Revista jurídica de Catalunya*, Volumen III, nº 3.
- BADÁS CEREZO, J. (2012): «La Amnistía Fiscal», *Revista de Información Fiscal*, nº 108.
- BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A. (2012): *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
- BARRACHINA JUAN, E. (2012): «El fracaso de la amnistía», *Consell Obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, nº. 276.
- CAZORLA PRIETO, L. M. (2013): «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Revista española de Derecho Financiero*, nº 157.
- ESCANDÓN RUBIO, I. y LITA FERRIOLS, E. (2012): «Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº Extra.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2012): «De nuevo sobre la «declaración especial» prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo», *Quincena Fiscal*, nº 13.
- GARCÍA NOVOA, C. (2017): «Amnistía fiscal: el 'obiter dicta' de la sentencia de inconstitucionalidad», *Expansión*, publicado el día 21 de junio de 2017.
- IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012): «La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 350.
- IGLESIAS CASAS, J. M. y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. (2013): «La evasión fiscal y su «amnistía». La justicia tributaria en un contexto de crisis económica», *Dereito*, núm. Extra 2.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R. (2012-2013): «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», *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 3.
- MAIANTI LÁZARO, M. (2013): «La Amnistía Fiscal de 2012. Régimen jurídico y constitucionalidad», *Revista Técnica Tributaria*, nº Extra.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.); BLANCO CORDERO, I.; MONEDERO ARANDILLA, J. L. y SALIDO GUSI, J. (2012). *La amnistía fiscal*, Valencia: Tirant Tributario, Los impuestos.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. (2014): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid.
- OCDE (2010): *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advise*.
- OCDE (2015): *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2012): «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 355.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2014a): «La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal de 2012», *Diario La Ley*, nº 8295, Versión online.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS J. A. (2014b): *Las amnistías fiscales en España. La «declaración tributaria especial» del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*. Navarra: Thompson Reuters Aranzadi.