

**COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS
FINANCIEROS**

**GRADO EN DERECHO + DIPLOMA EN ESTUDIOS
LEGALES DE LA EMPRESA**

Trabajo de Fin de GRADO



**LA REGULARIZACIÓN FISCAL DE 2012
ANTECEDENTES, OBJETO Y EFECTOS**

Autor: Albella Zaragoza, Teresa

Tutor: Sesma Moreno, Jaime

Madrid, abril 2019

ÍNDICE

TABLA DE ABREVIATURAS.....	3
1. INTRODUCCIÓN	4
2. PRINCIPIOS GENERALES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	5
3. LA REGULARIZACIÓN FISCAL	11
3.1. CONCEPTO	11
3.2. OBJETIVOS	13
3.3. CONTEXTO	14
3.4 ANTECEDENTES DE LA REGULARIZACIÓN FISCAL DE 2012	14
3.4.1 Regularización fiscal de 1977	15
3.4.2 Regularización fiscal de 1985	16
3.4.3 Regularización fiscal de 1991	17
4. LA REGULARIZACIÓN FISCAL ESPECIAL DE 2012	18
4.1. ÁMBITO OBJETIVO: CONDICIONES PARA LA PRÁCTICA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL.....	22
4.2. ÁMBITO SUBJETIVO: SUJETOS QUE PODRÁN ACOGERSE A LA REGULARIZACIÓN	23
4.3. RESULTADOS DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL DE 2012.....	24
5. MEDIDAS COMPLEMENTARIAS	25
5.1. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES EN EL EXTRANJERO	25
5.1.1. Contenido de la obligación de información	25
5.1.2. Régimen sancionador por el incumplimiento del deber de informar	26
6. RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD FRENTE A LA DISPOSICIÓN ADICIONAL 1ª DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012.....	26
7. CONCLUSIONES	29
BIBLIOGRAFIA	31
1. MANUALES	31
2. ARTÍCULOS DE REVISTA.....	31
3. PÁGINAS WEB.....	33
4. DICCIONARIO.....	35
5. TESIS	35
6. LEGISLACIÓN ESTATAL.....	35
7. JURISPRUDENCIA	37

TABLA DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal De Administración Tributaria
AJD	Actos Jurídicos Documentados
Art	Artículo
BOE	Boletín Oficial Del Estado
CP	Código Penal
DARDL 12/2012	Disposición adicional del Real Decreto-Ley 12/2012
DTE	Declaración Tributaria Especial
IRNR	Impuesto Sobre La Renta De No Residentes
IRPF	Impuesto Sobre La Renta De Las Personas Físicas
IS	Impuesto De Sociedades
ITP	Impuesto De Transmisiones Patrimoniales
IVA	Impuesto Sobre El Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
RAE	Real Academia Española
TC	Tribunal Constitucional

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de fin de grado tiene por finalidad el análisis de las regularizaciones fiscales, también denominadas amnistías fiscales, en España. Nos centraremos especialmente en la última de todas, que se desarrolló en el año 2012 bajo el Gobierno presidido por Mariano Rajoy y sostenido por el Partido Popular.

La elección por mi parte de este tema surge de que se trató de una cuestión polémica que, como consecuencia del recurso planteado ante el Tribunal Constitucional, en adelante TC, por el Grupo Parlamentario Socialista, dio lugar a una reflexión sobre la oportunidad o no de estas medidas sobre la base de los principios constitucionales y legales que inspiran nuestro ordenamiento tributario.

La última regularización fiscal especial provocó un amplio rechazo por entenderse, por un significativo sector social, como una medida discriminatoria frente a aquellos contribuyentes que han cumplido con sus obligaciones tributarias y que se sienten discriminados por las ventajas fiscales que las amnistías ofrecen a quienes no cumplieron. El principio de igualdad en el ámbito tributario encuentra su amparo en el artículo (en adelante art.) 31.1 de la Constitución Española¹, en adelante CE, que establece 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*»². A la vista de este artículo, ¿cómo puede ser que se perdone parte de los impuestos, junto con sus intereses y recargos, que en condiciones ordinarias deberían haber satisfecho los contribuyentes a la Hacienda Pública?. Es por esto por lo que los contribuyentes que se encuentran al corriente con la Administración Tributaria defienden que en estas situaciones no se están respetando los principios de igualdad y justicia tributaria recogidos en la ley. Se cuestionan si es más rentable defraudar a Hacienda con la finalidad de que en situaciones de regularización fiscal puedan regular su situación, por medio de un tipo de gravamen inferior al ordinario.

Adicionalmente, el artículo 86.1 de la ley fundamental indica que «*En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas*

¹ España. Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1978.

² *Ibid*, art. 31.1

provisionales que tomarán la forma de Decretos-Ley 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»³. Siguiendo el mencionado artículo, la regularización fiscal también fue polémica porque, si bien podría haber consenso en la necesidad de alguna medida como consecuencia de la grave crisis económica que sufría España en 2012, lo que fue también cuestionado por la doctrina fue que una medida de esta naturaleza pudiese aprobarse por real decreto-ley por entenderse que afectaba a derechos fundamentales consagrados en la Constitución.

La metodología que vamos a seguir en el trabajo se basa en el estudio de la jurisprudencia del TC y de la doctrina científica mediante la revisión documental. Primero vamos a poner en contexto las regularizaciones analizando la configuración que nuestro TC ha venido dando a los principios del ordenamiento tributario.

A continuación, nos introduciremos en el tema principal del presente trabajo, definiendo, en primer lugar, el concepto de regularización fiscal y verificaremos si se trata de una medida exclusiva de España o no. Estudiaremos las cuatro regularizaciones especiales que se han desarrollado en España, haciendo especial hincapié a la última de ellas en 2012, y, por último, analizaremos el encaje constitucional de la medida a la vista del recurso planteado contra la misma contra el TC.

2. PRINCIPIOS GENERALES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

Antes de estudiar el tema central del trabajo, consideramos necesario hacer una referencia a los principios que rigen el sistema fiscal español, a fin de enmarcar el posicionamiento del TC.

La Constitución Española de 1978, somete la potestad tributaria del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales recogida en el artículo 133 a una serie de principios regulados en el artículo 31.1 y 31.3, y que actúan como límite para el ejercicio de dicha potestad

Recordemos que el objetivo principal del derecho constitucional es velar por el correcto

³ *Ibid*, art. 86.1

funcionamiento del poder y garantizar las libertades públicas de los ciudadanos frente al ejercicio de esta potestad. De acuerdo con VOGEL, K., (1979), esta rama del derecho encuentra un ámbito de actuación relevante en el terreno de la Hacienda Pública, pues la incorporación de los principios fundamentales tributarios al texto de la Constitución responde a su intención aseguradora de los derechos y libertades de los ciudadanos españoles.

El art. 31 CE, integrado en el Título Primero de la Carta Magna («*Derechos y Libertades de los españoles*»), establece:

«1. 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.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

*3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».*⁴

Del apartado primero dimanar los principios constitucionales materiales sobre el reparto de la carga tributaria (principios de generalidad, de capacidad económica, de igualdad, de progresividad y de no confiscación), junto a la norma básica sobre la producción normativa en el ámbito tributario (apartado tercero). La violación de cualquiera de estos principios puede motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad.

Como dijo KARL LARENZ (1985), se entiende por principios constitucionales tributarios «*pensamientos directores y causas de justificación de una regulación positiva en los que subyace la idea de un “Derecho más justo”*»⁵. El conjunto de estos principios constituye un bloque normativo, pues se condicionan mutuamente en orden a alcanzar un sistema tributario justo conforme a los valores constitucionales. Así lo establece la

⁴ *Op cit*, art. 31.

⁵ LARENZ, K. (1985), *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Editorial Civitas.

doctrina del TC en la STC 27/1981, en la que dispone que *«La contribución a los gastos públicos ha de realizarse mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad»*⁶.

El TC, en numerosas sentencias, ha declarado que los principios constitucionales no son independientes unos de los otros, sino que cada uno de ellos tiene valor en función de los demás (STC 104/2000, de 13 de abril)⁷.

- I. El principio de generalidad se identifica en el art. 31 de la CE al decir *«todos»*, afirmando que el deber de contribuir no se reduce exclusivamente a los nacionales y estableciendo la ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, pues en principio va a afectar a todos aquellos con capacidad económica. Un cambio importante respecto al Antiguo Régimen, basado en el privilegio, fue la diferente condición de las personas como criterio determinante del pago de tributos, tal y como aparece enunciado en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.

No obstante, este principio no implica la inconstitucionalidad en la aplicación de exenciones o beneficios fiscales subjetivos, siempre que se originen en una razón justa y proporcionada al fin perseguido. Como ha dicho el Tribunal Supremo, son condiciones esenciales del principio de generalidad la abstracción y la personalidad (STS de 2/06/1986)⁸.

- II. El principio de capacidad económica se encuentra vinculado con el principio de igualdad, como proporción de la realización por cada uno del deber de contribuir a los gastos públicos. Es considerado el criterio básico y central en el reparto de la carga tributaria. El TC considera que el fundamento del art. 31 se encuentra en la *«exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra»* (STC 27/1981)⁹. El legislador, en la determinación de los tributos, debe basarse en presupuestos que sean circunstancias relevadoras de la capacidad económica, como son la obtención de renta, la posesión de patrimonio, la adquisición de bienes...

⁶ Véase STC 27/1981, de 20 de julio.

⁷ Véase STC 104/2000, de 13 de abril

⁸ Véase STS de 2/06/1986, de 2 de junio.

⁹ STC 27/1981.

- III. El principio de igualdad está relacionado con el principio de capacidad económica, y en general con el conjunto de condiciones sobre la distribución de la carga tributaria. Se configura como un valor superior, no sólo en el campo tributario, sino de todo el ordenamiento en su conjunto, tal y como lo proclama la Constitución en su art. 1. Su fin es corregir las desigualdades presentes en supuestos de hecho que se consideran iguales, es decir, ante situaciones económicamente iguales, los contribuyentes tienen que ser tratados de la misma manera, pues la capacidad económica que manifiestan es la misma. A mayor riqueza, mayor contribución, en este sentido, la igualdad exige un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales.
- IV. El principio de progresividad y no confiscatoriedad se establece también en el art. 31 de la CE al proclamar que el sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse por medio de un sistema tributario justo, inspirado en los precios de igualdad y progresividad, y que, en ningún caso, puede tener carácter confiscatorio.

Por progresividad entendemos que, en la medida que aumente la riqueza de cada sujeto, aumentará la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. A través de este principio se hace efectiva la distribución de la carga de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos. Es por ello por lo que la progresividad también constituye una medida de igualdad. Es un fenómeno unido al progreso de los sistemas tributarios contemporáneos, que reconocen a la Hacienda Pública una función redistributiva. *«La igualdad es compatible con la progresividad del impuesto»* (STS 45/1989)¹⁰.

El principio de no confiscatoriedad encuentra su fundamento en la anticonstitucionalidad que sería la ley que de la que se derivase el efecto de la pérdida del derecho de propiedad.

Así, por ejemplo, el TS consideró inconstitucional la norma que fijaba en el 20%, en lugar del 15%, el tipo de retención aplicable a los pagos satisfechos a profesionales, como pago a cuenta del IRPF. El TS entendió que ese porcentaje,

¹⁰ Véase STS 45/1989, de 20 de febrero.

que era independiente del nivel de ingresos del sujeto y mayor a la base inicial de la tarifa del Impuesto, alcanzaba efectos confiscatorios en los profesionales con rendimientos inferiores, ya que por superar las retenciones las cuotas del impuesto, están obligado a estos sujetos a satisfacerlas con recursos diferentes de los rendimientos de su actividad (STS de 10/07/1999)¹¹.

Asimismo, una vez recogidos los principios tributarios de carácter material, la Constitución recoge en su art. 31.3 otro principio constitucional de carácter formal, esencial en el desarrollo de las normas tributarias. Así, el art. 31.3 dice: «*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*»¹². Es el principio de reserva legal o legalidad, la regla fundamental sobre la que se basa la producción normativa en el ámbito tributario, y que excluye que determinadas materias se regulen por un cauce distinto a la ley.

Por su parte, la Ley General Tributaria¹³, en adelante LGT, hace referencia en el párrafo segundo de su art. 2 a que «*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*»¹⁴. De este artículo entendemos que la regulación de los tributos está sometida a los principios constitucionales a los que hemos hecho referencia anteriormente.

El sistema tributario es fundamental para el sostenimiento de los servicios públicos. El objetivo primordial de los tributos es la recaudación de ingresos con la finalidad de financiar los gastos públicos, y el incumplimiento por parte de los obligados tributarios conlleva consecuencias predeterminadas por la norma.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la LGT «*Se entiende por relación jurídica-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originadas por la aplicación de los tributos*»¹⁵. De esta definición legal, podemos decir que de esta relación jurídico-tributaria nace un conjunto de obligaciones, derechos y

¹¹ Véase STS de 10/07/1999.

¹² *Op cit*, art. 31.1.

¹³ España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 18 de diciembre de 2003, núm. 302.

¹⁴ *Ibid*, art. 2.

¹⁵ *Ibid*, art. 17.

deberes respecto a los tributos.

Asimismo, de esta relación nacen obligaciones materiales y formales, tanto para el obligado tributario como para la Administración; y en su caso, sanciones tributarias en caso de comisión de infracciones tributarias (art. 17.2 LGT):

- I. Por un lado, las obligaciones materiales consisten en el pago de la cuota tributaria, la realización de pagos a cuenta (o la satisfacción de obligaciones accesorias tales como los intereses de demora o los recargos en caso de incumplimiento a las que luego aludiremos).
- II. Y por el otro lado, las obligaciones formales, por su parte, son obligaciones no pecuniarias impuestas a los obligados tributarios, deudores o no del tributo por la normativa tributaria o aduanera (art. 29 LGT).

Por otro lado, la LGT en su art. 58 recoge el significado de deuda tributaria y establece que: *«La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta»*¹⁶. Por lo tanto, la deuda tributaria es el total del dinero (o bien aceptado legalmente para la satisfacción de deudas) que el agente económico (persona física o jurídica) está obligado a pagar a la Administración Pública.

El obligado tributario si paga dentro del periodo voluntario sólo tendrá que cumplir con su obligación de pago de la deuda principal. Pero en el supuesto de que no cumpla con el plazo establecido, a esta cantidad se le suman intereses de demora, recargos por declaración extemporánea y recargos del periodo ejecutivo.

Sin formar parte del concepto de deuda tributaria, se encuentran las sanciones tributarias, reguladas en el Capítulo V del Título III de la LGT y que derivan de la comisión de infracciones tributarias, esto es, de *«Las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley»* (art. 183 LGT)¹⁷.

La LGT recoge en el art. 59 apartado primero diversos métodos de extinción de la deuda tributaria: *«Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción,*

¹⁶ *Ibid*, art. 58.

¹⁷ *Ibid*, art. 183.

compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes»¹⁸.

A efectos del trabajo nos interesa la condonación. Puede aplicarse en virtud del art. 75 LGT, en la cuantía y con los requisitos regulados legalmente. El término condonación hace referencia al acto en virtud del cual la Hacienda Pública permite a los sujetos pasivos de algún impuesto no realizar el pago de la deuda que ésta tiene a su favor, produciéndose la extinción de la deuda que tenían pendiente.

Relacionado con este concepto se encuentra la amnistía fiscal, que conlleva, como ya analizaremos más adelante, el perdón de aquellos contribuyentes que hayan adquirido bienes o derechos con rentas no declaradas ante la Administración Tributaria, dándoles la posibilidad de hacerlo en un determinado plazo de tiempo, y no siendo esta declaración objeto de sanciones, recargos o intereses de demora.

3. LA REGULARIZACIÓN FISCAL

3.1. CONCEPTO

El art. 27 de la LGT regula la llamada regularización voluntaria por presentación extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones sin requerimiento previo de la Administración tributaria. El mencionado artículo ofrece la posibilidad al sujeto pasivo, siempre que no medie requerimiento previo, de regularizar su situación, mediante el pago además de la cuota correspondiente, de los sucesivos recargos en función del retraso, y en el supuesto de que lo haga más de 12 meses tarde, con la satisfacción de intereses de demora. Por ser un mero retraso y por su carácter voluntario, el obligado tributario, en caso de regularización voluntaria, no estará sujeto a sanción, según el art. 179.3 de la LGT. Desde el punto de vista del Derecho penal, en virtud del art. 305.4 del Código Penal¹⁹, en adelante CP, el sujeto pasivo no será sancionado en el caso de que reconozca y efectúe el pago de la deuda antes de que la Administración Tributaria le haya notificado sobre el inicio de las actuaciones de investigación y comprobación sobre posibles rentas no declaradas ante la Hacienda Pública.

En ocasiones al objeto de conseguir alguna o varias de las finalidades perseguidas,

¹⁸ *Ibid*, art. 59.1.

¹⁹ España. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado*, 24 de noviembre de 1995, núm. 281.

según lo indicado más arriba, las regularizaciones ordinarias, como lo describe el art. 27 de la LGT, no son suficientes y, por ello, los gobiernos han acudido a la definición de estructuras de tributación más atractivas a fin de incentivar el afloramiento de rentas o activos ocultos al fisco. Es entonces cuando estamos ante las denominadas amnistías fiscales o regularizaciones fiscales extraordinarias a las que aludimos en este trabajo.

Para SOTELO, E. (2010), no existe una definición legal de lo que entendemos en el ámbito tributario por regularización o amnistía fiscal. Así, según la Real Academia Española²⁰, en adelante RAE, el término amnistía hace referencia al «*olvido legal de cierto tipo de delitos que extingue la responsabilidad de sus autores*».

Como señalaron URBANO CASTRILLO y NAVARRO SANCHÍS (2009) por amnistía fiscal se entiende una «*declaración extraordinaria mediante la cual el deudor tributario pone en conocimiento de la Administración tributaria la existencia de una deuda fiscal opaca hasta ese momento para la Tesorería pública*»²¹.

LERMAN (1986), por su parte, entiende por amnistía fiscal «*una medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes, que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a impuestos de períodos precedentes –o haberlo hecho parcialmente-, y que ahora declaran por entero*»²².

En palabras de PÉREZ DE AYALA (1978), el efecto jurídico de una amnistía fiscal es «*cancelar las obligaciones y responsabilidades tributarias surgidas de la realización de hechos imposables ya realizados en el pasado, y que en su día quedaron ocultos, de forma tal que las obligaciones tributarias por ellos generadas no fueron cumplidas en tiempo y forma por el sujeto pasivo de las mismas*»²³.

En este trabajo vamos a entender por regularización fiscal la declaración extraordinaria por parte de aquellos contribuyentes que son titulares de bienes y derechos procedentes de rentas no declaradas en el momento legalmente establecido, imponiéndoles un

²⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA DE LA LENGUA (1992), *Diccionario de la lengua española*, Madrid: Editorial Espasa Calpe.

²¹ DE URBANO CASTRILLO, E.; NAVARRO SANCHÍS, FJ. (2009). La deuda fiscal. Cuestiones de Derecho Administrativo y Penal, *La Ley*, p. 264

²² LERMAN, A., (1986). Tax Amnesty: The Federal Perspective, *National Tax Journal*, pág. 325.

²³ PÉREZ DE AYALA, JL. (1978). Regularización voluntaria de la situación fiscal, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 135, pág. 710.

gravamen especial y más favorable, y sin los correspondientes intereses, recargos o sanciones. En otras palabras, la posibilidad legalmente establecida para aflorar activos ocultos a unos tipos de tributación menores de los que corresponderían en una regularización ordinaria a fin de que esos activos generen rentas tributarias con carácter estable desde ese momento hacia el futuro. En este sentido, es una oportunidad para que los defraudadores puedan normalizar su situación.

3.2. OBJETIVOS

Ya sabemos lo qué es la regularización fiscal, pero ahora podríamos preguntarnos cuáles son los objetivos que las administraciones tributarias pretenden. ROSS (1986), LEONARD y ZECKHAUSER (1987), ZORNOBA (1989), OLMEDA y ROIG (1993), HASSELDINE (1995) y ALM (1998), han hecho referencia en sus respectivos trabajos a cuál es la finalidad de las amnistías fiscales. En este sentido podríamos destacar las siguientes:

- I. Especialmente en situaciones de crisis económica, con las medidas de regularización fiscal extraordinaria se persigue una recaudación a corto plazo a fin de minorar el déficit público.
- II. Otro objetivo es que la declaración de rentas y patrimonios hasta el momento ocultos, permite, por un lado, incentivar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias y con ello lograr un crecimiento sostenido de los ingresos y, por otro lado, alcanzar la igualdad en la distribución de la carga fiscal.
- III. Las amnistías fiscales también se utilizan como estrategias de control tributario futuras ampliando el conocimiento y control de las bases tributarias.
- IV. Asimismo, los sistemas de regularización especial se han utilizado con ocasión del paso de un régimen caracterizado por la evasión fiscal a otro basado en el cumplimiento tributario más severo.

No obstante, no todo lo que acarrea una regularización fiscal puede ser positivo. El efecto que produce entre los sujetos pasivos cumplidores resulta polémico. Podría llevarles a pensar que es más económicamente beneficioso mantener oculto parte de su patrimonio, pues a largo plazo, a través de estas medidas de regularización, tendrían la

posibilidad de declararlo a un tipo de gravamen menor que el ordinario e, igualmente, sin sufrir la imposición de recargos, intereses de demora ni sanciones que en circunstancias normales acarrearía el incumplimiento de sus deberes ante el fisco. Es por ello por lo que su adopción debe resultar excepcional evitando, de esta manera, que los contribuyentes honestos se cuestionen el cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

3.3. BREVE MENCIÓN AL DERECHO COMPARADO

Según señala RODRÍGUEZ, P. (2012), han existido miles de ejemplos de «perdones fiscales» en la historia. El más antiguo que conocemos tuvo lugar en Egipto en el año 200 antes de Cristo. Han sido muchos los países que han aplicado este tipo de medidas con el fin de reducir o acabar con la evasión fiscal. Países como Argentina, Australia, Bélgica, Colombia, Dinamarca, Ecuador, Filipinas, Finlandia Francia, Grecia, Honduras, India, Irlanda, Italia, Panamá, Perú, Portugal, EEUU...

Considera OLIVELLA, P. (1992), que las amnistías más interesantes, por sus similitudes con la regularización fiscal española de 1991, son las que se desarrollaron en Bélgica e Irlanda. Asimismo, el caso de Estados Unidos también es relevante por la multitud de amnistías aprobadas a nivel estatal, y la de Filipinas, por la implantación de varias de forma consecutiva y con la finalidad de estudiar cuál es el efecto de repetición sobre el cumplimiento de los contribuyentes.

3.4 ANTECEDENTES DE LA REGULARIZACIÓN FISCAL DE 2012

En la historia de España se han llevado a cabo cuatro regularizaciones fiscales, las tres primeras de carácter temporal y, solamente la última de ellas, la que tuvo lugar en 2012 de carácter permanente.

Como señala DOMÍNGUEZ PUNTAS (2013) «*las amnistías fiscales han sido pocas, pero de uso masivo por los contribuyentes [...]*»²⁴, y VAQUERO GARCÍA (2012) dice que «*los contribuyentes que sí han cumplido con sus obligaciones fiscales no logran entender como a aquéllos que no lo han hecho, se les permita regularizar su situación a un coste*

²⁴ DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., (2013). Las cuatro amnistías fiscales de 2012, *El Notario del siglo XXI*, núm. 47.

*muy reducido»*²⁵.

3.4.1 Regularización fiscal de 1977

La primera regularización fiscal desarrollada en España se produjo en 1977 y estuvo muy ligada a la Transición, como fórmula de repatriación de quienes tuvieron cuentas fuera de España durante la dictadura de Franco. Como señaló PONT MESTRES (1977), la regularización perseguía la separación entre dos épocas: una anterior, caracterizada por el fraude generalizado; y otra posterior, de cumplimiento estricto de obligaciones fiscales²⁶.

La incapacidad de la Administración Tributaria para acabar con las conductas fraudulentas por medio de los cauces normativos ordinarios llevó a la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal²⁷. El Capítulo V, dedicado a la «*Regularización voluntaria de la situación fiscal*», y concretamente su art. 30, permitía a los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, dentro del primer trimestre de 1978, regularizar voluntariamente su situación tributaria por las rentas percibidas en el año 1976 presentando una declaración complementaria. En dicha regulación se eliminaba posibilidad de imponer sanciones o recargos de ningún tipo.

En otras palabras, el defraudador podía regularizar de forma voluntaria y extemporánea su situación tributaria ingresando el mismo importe que hubiese satisfecho si hubiese cumplido con sus obligaciones tributarias en forma y dentro del plazo voluntario. Además, las declaraciones del año 1976, tanto las originarias como las complementarias, una vez comprobadas por la Administración, suponía la supresión de los posibles antecedentes que pudiera tener el sujeto pasivo.

Por lo que respecta a la tributación de las personas jurídicas, lo que se pretendía era la regularización de balances, y no sólo renunciando a la posibilidad de imponer sanciones o recargos, sino también perdonando el pago de impuestos, gravámenes y, en general, de cualquier responsabilidad frente a la Administración (art. 31). Se consideraba una

²⁵ GARCÍA VAQUERO, A., (2012). ¿Son eficaces las amnistías fiscales? Un análisis económico, *Diario la Ley*, núm. 7973, pág. 3.

²⁶ PONT MESTRES, M., (1977). La regularización de balances en la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15-16, pág. 688.

²⁷ España. Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes para la reforma fiscal. *Boletín Oficial del Estado*, 16 de noviembre de 1977, núm. 274, pp. 24945 a 24951.

medida más beneficiosa respecto a las personas físicas pues la exención prevista se refería a todos los impuestos, tanto directos como indirectos, debidos por la empresa que regularizase su balance.

Las operaciones de regularización autorizadas debían llevarse entre el 17 de noviembre de 1977 hasta el 30 de junio de 1978, ambos incluidos, y sus efectos tendrían lugar en el primer balance que se cerrase con posterioridad al de 17 de noviembre de 1977.

Los efectos de la amnistía fiscal de 1977 no fueron los esperados. MANTERO SÁENZ y MELERO GUAZA (1993), defendían que «La permisividad de la Ley no fue aprovechada, entre otras razones, porque gran parte de la sociedad española desconfiaba de la reforma fiscal –hasta entonces iniciada- y consideraba desorbitados los tipos tributarios que iban a grabar los rendimientos producidos por los patrimonios manifestados y porque esperaba la promulgación periódica de normas regularizadoras más permisivas»²⁸.

3.4.2 Regularización fiscal de 1985

Ya con la Constitución de 1978 en vigor, tuvo lugar en España, en 1985, la segunda regularización tributaria española en 1985, con Miguel Boyer como Ministro de Economía.

La regularización permitía como medida excepcional el afloramiento de rentas ocultas mediante la compra de pagarés del Tesoro Público, sin penalización fiscal alguna y de forma anónima. Se instrumentó a través de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros²⁹, que por un lado ponía coto a las ventajas fiscales de las que disfrutaban determinados activos financieros, (básicamente letras o pagarés emitidos por entidades financieras y grandes empresas), y por otro se permitía la regularización mediante la compra de determinados activos de forma anónima.

Así, respecto de los activos financieros privados, se imponía una retención del 45% en el momento de su emisión y se eximia al retenedor de informar sobre el perceptor de las rentas. (art. 4), y por otro lado se libraba de retención a los rendimientos de los títulos

²⁸ MANTERO SÁENZ, A.; MELERO GUAZA, B. (1993). Regularización fiscal de situaciones anómalas (disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991), AA.VV., *La fiscalidad en España tras la reforma de los impuestos de renta y patrimonio*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, págs. 26-27.

²⁹ España. Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de mayo de 1985, núm. 129, pp. 16113 a 16116.

emitidos por el Tesoro o por el Banco de España que constituyesen instrumentos reguladores de intervención en el mercado monetario, así como los rendimientos de pagarés del Tesoro (art.8).

3.4.3 Regularización fiscal de 1991

Carlos Solchaga, Ministro de Economía, implantó en 1991 una nueva amnistía para los evasores. Estuvo muy ligada a la desarrollada en 1985 y consistió en el canje de pagarés del Tesoro por un producto de deuda pública especial con un tipo de interés inferior al del mercado.

Se regula en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁰, y concretamente en la disposición adicional 13ª sobre «canje de activos financieros», y en la disposición adicional 14ª, relativa a la «regularización de situaciones tributarias». Cada una de estas normas establece un sistema distinto de regularización fiscal, bien a través del canje de activos financieros, o bien mediante la presentación de declaraciones complementarias.

- I. El objetivo de la disposición adicional 13ª era solucionar la existencia de determinados títulos-valores opacos derivados de la amnistía de 1985. Permitía, desde la entrada en vigor de esta disposición adicional hasta el 1 de enero de 1992, a los titulares de pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra, canjear sus activos financieros por activos de Deuda Pública Especial, representados mediante anotaciones en cuenta, con un rendimiento del 2% anual y con vencimiento a 6 años. A partir del 1 de enero de 1992 las nuevas emisiones quedarían «*sometidas a las obligaciones ordinarias de colaboración con la Hacienda Pública*»³¹.

Hasta la amortización o vencimiento de los activos de la Deuda Pública Especial, transcurridos seis años, los datos de identidad de sus titulares eran confidenciales respecto de la Administración Tributaria. Pasado este plazo, se conseguía regularizar tales rentas en un momento en el que ya había prescrito

³⁰ España. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Estado*, 7 de junio de 1991, núm. 136, pp. 18665 a 18691.

³¹ *Ibid*, disposición adicional 13ª, apartado 5.

cualquier responsabilidad tributaria o punitiva.

- II. La finalidad de la disposición adicional 14^a, como alternativa a la disposición adicional 13^a, consistía en la inclusión de una norma general que hiciese referencia al resto posibles supuestos, dado que ofrecía la oportunidad de regularizar su situación fiscal a los demás contribuyentes en situación deudora, y no solamente a los titulares de determinados activos.

En este sentido, se daba la posibilidad hasta el 31 de diciembre de 1991, siempre y cuando no se hubiera producido «*requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos*»³², de presentar declaraciones y autoliquidaciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado antes del 1 de enero de 1990, con no siendo exigibles las sanciones o intereses a que hubiese habido lugar.

4. LA REGULARIZACIÓN FISCAL ESPECIAL DE 2012

Este régimen especial de regulación tributaria se aprobó como consecuencia de la grave situación económica española y el preocupante nivel de déficit público que España sufría como consecuencia de la crisis iniciada en 2007. Tal y como indica la Encuesta de Población Activa (EPA)³³, la cifra de parados durante el primer trimestre del 2012 ascendió en 365.900 personas, llegándose a un total de 5.639.500 parados, cifra nunca antes alcanzada. La tasa de paro se incrementó en un 1,59%, situándose en el 24,44%, muy cerca del máximo histórico en 1994 que alcanzó el 24,54%.

Los datos relativos al déficit público tampoco fueron favorables. Según los datos de la Intervención General del Estado, las Administraciones Públicas registraron un déficit de 45.233 millones de euros durante el primer semestre de 2012, lo que equivale al 8,56% del PIB sobre el primer semestre. La deuda pública fue también muy elevada, marcando un récord hasta marzo del mismo año al alcanzar el 88% del PIB, esto es, 923.311

³² Informe de 30 de septiembre de 1991, de la Dirección General de Inspección, sobre el alcance de la disposición adicional 14^a de la Ley 18/1991, y diversas consultas con sus respectivas contestaciones sobre la disposición adicional 13^a: «No podrán acogerse a la disposición adicional 14^a de la Ley 18/1991 todos aquellos sujetos pasivos que tengan pendiente o iniciada una actuación de la Administración tributaria, o judicial, en relación con sus deudas tributarias, por los conceptos tributarios y período a que la actuación alcance, y con independencia del momento en el que la actuación se inició».

³³ Véase: <https://www.ine.es/daco/daco42/daco4211/epa0212.pdf>

millones de euros, según los datos publicados por el Banco de España³⁴.

En este contexto, se intuía la existencia de unos activos ocultos elevados cuya tributación podrían ayudar a aliviar la situación económica. Como señaló Miguel Ferre, Secretario de Estado de Hacienda en 2012, en una rueda de prensa en el Congreso de los Diputados para la presentación de los Presupuestos Generales de 2012, “no existe una referencia exacta sobre el volumen de activos ocultos en España, pero es elevado”³⁵.

El Gobierno español en 2012, con finalidad recaudatoria y de afloramiento de activos ocultos, aprobó la que se denominó Declaración Tributaria Especial, en adelante DTE. Se trata de otra oportunidad de perdón que tuvo lugar entre 4 de junio hasta el 30 de noviembre del 2012.

La regularización especial de 2012 se regula en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público³⁶ (en adelante DARDL 12/2012). Esta disposición permitía a los contribuyentes defraudadores regularizar su situación tributaria ante el fisco presentando la DTE. Como se recoge en su Exposición de Motivos, «se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando situaciones pasadas».

En concreto, la disposición adicional primera del RDL 12/2012 dispone:

«1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período

³⁴ Véase: <https://www.libremercado.com/2012-09-20/-espana-registro-un-deficit-publico-del-856-hasta-junio-1276469019/>

³⁵ FERRE, M. (2012). Rueda de presan en el Congreso de los Diputados para presentar los Presupuestos Generales de 2012. *Europapress*.

³⁶ España. Decreto 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de marzo de 2012, núm. 78, pp. 26860 a 26875.

impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.

El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

4. No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.

5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.

El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012»³⁷.

En este sentido, los contribuyentes defraudadores (tanto personas físicas como jurídicas) podían regularizar su situación presentando una declaración a la que se le aplicaría un gravamen especial del 10% sobre el valor de adquisición de los bienes o derechos, y sin ningún tipo de recargo ni sanción penal ni administrativa. El ministro Cristóbal Montoro destacó que, a diferencia de otros procesos, esta regularización especial requería la identificación del titular de los bienes y derechos, no siendo opaca.

Cuando el contribuyente pueda acreditar la parte del valor de adquisición de los bienes o derechos que se corresponda con ejercicios ya prescritos, podrá declarar únicamente aquellos cuya titularidad se corresponda con ejercicios no prescritos. En el supuesto de que no sea posible su acreditación, deberá declarar la totalidad del valor de adquisición. Así lo estableció MARTÍN-ABRIL Y CALVO (2012) en su ponencia «Procedimiento Extraordinario de regularización»³⁸.

Como hemos dicho, la adopción de la nueva declaración tributaria permitió *«la regularización a un tipo reducido, con exclusión de toda responsabilidad accesoria, tanto por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria como por la comisión de las eventuales infracciones, administrativas o penales, en las que se hubiese podido incurrir hasta el momento de la regularización. Con ello, el efecto producido en quienes se han acogido a la regularización es, [...], la condonación parcial de la obligación tributaria y la condonación total de las eventuales consecuencias accesorias asociadas al incumplimiento existente hasta el momento de la regularización»³⁹.*

³⁷ *Ibid.* Disposición adicional primera.

³⁸ MARTÍN ABRIL Y CALVO, D. (2012). Ponencia sobre el Procedimiento Extraordinario de regularización. Editorial Aranzadi

³⁹ Recurso de inconstitucionalidad núm. 3856-2012 (*vid.* <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-9862>).

4.1. ÁMBITO OBJETIVO: CONDICIONES PARA LA PRÁCTICA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

La Orden Ministerial de desarrollo de la DARDL⁴⁰, de 31 de mayo, tuvo por objeto, tal y como recoge su Exposición de Motivos, la aprobación del modelo de presentación de la DTE, su forma de presentación y las disposiciones necesarias para su aplicación.

Los bienes y derechos que pueden ser objeto de esta DTE serán aquellos en los que concurran los siguientes requisitos simultáneamente:

- I. Obtención lícita de los bienes y derechos con rentas no declaradas en el IRPF (si los obtuvo una persona física residente), a IS (por una sociedad residente) o IRNR (por persona física no residente). En caso de que su adquisición conlleve la imposición de otros tributos (IVA, ITP, AJD) deberá regularizarse mediante una Declaración Complementaria (art. 6.2 de la Orden HAP 1182/2012), sin perjuicio de que por este procedimiento se devenguen recargos e intereses de demora.
- II. Tales elementos patrimoniales el contribuyente los debía haber obtenido antes del 31 de diciembre de 2010. No se podía hacer uso de la DTE para regularizar rentas no declaradas adquiridas después de tal fecha. No obstante, en el supuesto de que el impuesto que gravase la renta no coincidiese con el año natural (lo que podría ocurrir con los sujetos pasivos del IS), el elemento patrimonial debía haberse adquirido antes de expirar el último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado con anterioridad 31 de marzo de 2012.
- III. En caso de que el importe de la transmisión hubiese sido destinado a la adquisición de otro bien o derecho también objeto de declaración, es decir, los bienes o derechos objetos de reinversión, los mismos no serían objeto de declaración especial. Se pretendía evitar la doble imposición, debiéndose declarar, únicamente, el bien o derecho que perteneciese en el patrimonio del sujeto a 31 de diciembre de 2010.

⁴⁰ España. Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condicionales generales y procedimiento para su presentación. Boletín Oficial del Estado, de 4 de junio de 2012, núm. 133, pp. 40254 a 40265

IV. Podría acreditarse por medio de cualquier prueba admitida en Derecho la titularidad o fecha de adquisición de los bienes o derechos.

La Orden Ministerial por la que se desarrolla la DARDL 12/2012, indicaba en su 6.2 que a través de la DTE no se permitía regularizar impuestos distintos al IRPF, al IS o al IRNR, como podría ser el caso del IVA, el ISD o el IP. Además, su art. 3.3 obligaba a los contribuyentes a acreditar el origen de las rentas por las que se hubiesen obtenido los bienes o derechos, no siendo posible la presentación de una simple declaración para que la DTE produzca efectos.

Cuando la DARDL 12/2012 dio la oportunidad de regularizar a los titulares de «bienes o derechos» que no se correspondan con las rentas declaradas en el IRPF, el IS o el IRNR, se incluía la posibilidad de aflorar dinero en efectivo.

Mientras que la titularidad y la adquisición de los bienes y derechos a 31 de diciembre debía acreditarse por cualquier medio de prueba, por lo que se refiere al dinero en efectivo bastaba con la confesión del titular (art. 3.4 de la Orden HAP/1182/2012).

Por lo que respecta al importe declarado en entidades de crédito, se debía declarar el saldo a 31 de diciembre de 2010. En el caso de importes superiores, salvo que las diferencias se hubiesen destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, se permitía declarar saldos anteriores con la finalidad de permitir regularizaciones de saldos consumidos.

4.2. ÁMBITO SUBJETIVO: SUJETOS QUE PODÍAN ACOGERSE A LA REGULARIZACIÓN

A la vista de lo estipulado en el art. 1 de la DARDL 12/2012, solamente podían presentar la DTE los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR titulares de bienes y derechos cuya titularidad se correspondiese a rentas no declaradas en ejercicios anteriores. Se exigía que en la a fecha de la presentación de la autoliquidación, el contribuyente no hubiese sido notificado sobre el comienzo de un proceso de comprobación correspondiente a dichos impuestos y periodos.

Por norma general, quien ostentaba la condición de declarante era el titular jurídico. Pero si el titular jurídico de los bienes y derechos no coincidía con el titular real, éste último estaba legitimado para presentarla si el titular jurídico residía en el extranjero y

si antes del 31 de diciembre de 2013 figuraba como titular jurídico.

Para entender el significado de titular real, tenemos que acudir al párrafo segundo del art. 2.2 de la Orden HAP/1182/2012, que lo define como aquella persona física o jurídica que ostente el control de los bienes o derechos por medio de entidades, instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan sus fondos. El Primer Informe de la Dirección General de Tributos⁴¹ recogió como ejemplo el de persona física residente en España, que, a través de una sociedad residente en el extranjero, fuese titular real de un inmueble.

4.3. RESULTADOS DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL DE 2012

El ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, anunció el 23 de enero de 2013, según nota de prensa publicada por el Ministerio de Hacienda con ocasión de su comparecencia en el Congreso de los Diputados, que con el plan extraordinario de regularización fiscal se habían afluado 40.000 millones de euros, siendo 1.192 millones de euros la cantidad ingresada, un 48% aproximadamente de lo previsto en un primer momento⁴².

Por su parte, Luis de Guindos, ministro de Economía y Competitividad en aquel momento, dijo en la reunión de ministros de Finanzas del Eurogrupo desarrollada en Bruselas que «no es solo lo que se haya recaudado del proceso, sino lo que se recaudará en los próximos años»⁴³.

En total, la Agencia Tributaria recibió un total de 31.529 declaraciones, con un importe medio de bases declaradas de 37.800 euros. Se concentraron, especialmente, en el mes

⁴¹ Nota informativa nº 38/2017. Tribunal Constitucional. Gabinete del Presidente. Oficina de Prensa, https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2017_038/NOTA%20INFORMATIVA%20Nº%2038-2017.pdf

⁴² Montoro afirma que la regularización fiscal ha afluado (2013), Nota de prensa [en línea] Disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2013/S.E.%20HACIENDA/23-01-13%20NP%20comparecencia%20montoro%20ingresos%202012%20y%20DTE.pdf>

⁴³ EUROPAPRESS (2012). <https://www.europapress.es/economia/noticia-hacienda-ingresa-1200-millones-ammnistia-final-mitad-previsto-20121203231352.html>

de noviembre, cuando se presentaron 29.242 declaraciones, por un importe a ingresar de 1.050 millones. El 98% de las declaraciones correspondieron a personas físicas⁴⁴.

5. MEDIDAS COMPLEMENTARIAS

5.1. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES EN EL EXTRANJERO

5.1.1. Contenido de la obligación de información

Durante el plazo otorgado a los incumplidores para la presentación de la DTE se aprobó 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 fraude⁴⁵. A través de la citada Ley se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero recogida en la Disposición adicional decimoctava de la LGT, acompañada tal obligación de un esquema sancionador muy riguroso en caso de incumplimientos. Esta disposición fue contemplada como una medida complementaria a la DARDL 12/2012 con la finalidad de estimar a los titulares de rentas o activos ocultos a aforarlos a fin de poder declararlos anualmente a través del referido modelo 720 y no incurrir de este modo en las duras sanciones que se aplicarían en caso de que la Hacienda Pública descubriese un incumplimiento.

Los obligados tributarios están obligados a informar a la Administración tributaria a través del modelo 720 sobre:

- a) Sus cuentas bancarias en el extranjero. La obligación de suministrar tal información recae sobre el titular o beneficiario de la cuenta, y también sobre quien tenga el poder de disposición sobre la misma.
- b) Los títulos, activos, valores o derechos representativos de capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de

⁴⁴ Op cit,

<http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2013/S.E.%20HACIENDA/23-01-13%20NP%20comparecencia%20montoro%20ingresos%202012%20y%20DTE.pdf>

⁴⁵ España. 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. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de octubre, núm. 261, pp. 76259 a 76289.

capitales propios, y de los que fuesen titulares y estuviesen depositados o situados en el extranjero. Se exigía que tales títulos se encontrasen depositados en el extranjero, con independencia de la residencia de la entidad emisora.

- c) Los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero

Según establecía el art. 1 de esta disposición, estas obligaciones se extendían además al titular real de los bienes.

5.1.2. Régimen sancionador por el incumplimiento del deber de informar

Adicionalmente al deber de información, la disposición adicional decimoctava incluía un régimen de infracciones y sanciones específico para los supuestos de incumplimiento.

Por infracción tributaria se entendía no presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a las que estaba obligado el sujeto pasivo. Esta infracción llevaba aparejada una multa mínima de 10.000 euros, siendo la sanción equivalente a 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien o derecho que hubiera debido incluirse en la declaración, o lo hubiera sido de forma incompleta, inexacta o falsa.

En caso de que la declaración se presentase fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, se sancionaba con una cantidad menor. La multa mínima era de 1.500 euros, consistente en 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien o derecho.

6. RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD FRENTE A LA DISPOSICIÓN ADICIONAL 1ª DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012

El día 25 de junio de 2012, 105 diputados del Grupo Parlamentario del PSOE presentaron un recurso de inconstitucionalidad contra la DARDL 12/2012, por posible vulneración de los art. 86.1 y 31.1 de la CE al introducir una nueva figura tributaria para

reconocer rentas no declaradas hasta entonces y alternativa al IRPF, IS, e IRNR.

Para los recurrentes, la regularización fiscal establece un nuevo gravamen por decreto-ley y, según la doctrina del TC, tal figura normativa no puede utilizarse con dicha finalidad. Según los recurrentes, la DARDL 12/2012 implica una vulneración directa del art. 86.1 CE.

Por otro lado, los diputados recurrentes entendieron que la DARDL 12/2012 vulnera el principio de justicia tributaria del art. 31.1 CE pues establece un gravamen especial de solo el 10% del importe de las rentas declaradas en contraposición a las obligaciones tributarias ordinarias del IRPF, IS e IRNR y ello contradice los principios de generalidad (pues los que se acogen a la regularización fiscal quedan exonerados del deber de contribuir), de igualdad (porque trata de manera diferente situaciones equiparables), capacidad económica (dado que exime de tributación a contribuyentes de mayor capacidad económica) y progresividad (al establecer un tipo fijo de gravamen del 10%).

En su escrito, el Abogado del Estado justifica la DARDL 12/2012 indicando que se trata de una medida de política fiscal ante la gravísima situación de crisis económica que se vivía en el momento. Tras señalar los diversos antecedentes que habían tenido lugar en España de medidas similares y referirse a disposiciones asimilables adoptadas en otros países en situaciones análogas, el Abogado del Estado negó que la DARDL 12/2012 creara un tributo nuevo y señaló que la misma no infringe los límites materiales que pone el decreto-ley el art. 86.1 CE porque no se afecta al deber de contribuir cuando simplemente se reduce un tipo de gravamen. El Abogado del Estado sostuvo que no hay vulneración del principio de generalidad, porque la norma debatida responde a fines de interés general, ni tampoco del principio de capacidad económica porque éste no se refiere a ningún tributo concreto, sino al sistema tributario en su conjunto.

Asimismo, la defensa del Estado se opuso totalmente a la consideración de que la norma en cuestión vulnerase el principio de igualdad porque la CE no obliga a dispensar el mismo trato a quienes están en situación ilegal, pero quieren regularizar su posición ante la Hacienda.

Tras un análisis detallado de la DARDL 12/2012, el TC, en los fundamentos jurídicos de la sentencia dictada el 8 de julio de 2017, concluye que la regularización se dirige a

la totalidad de los contribuyentes afectados por los impuestos más importantes de nuestro sistema (IRPF, IS e IRNR) y afecta sustancialmente a todos los componentes de esos tributos (cuota, intereses de demora, recargos y sanciones) implicando una verdadera condonación. Estas circunstancias, según el TC, implican que la *medida «ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, al haberse alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que resultan prohibidos por el art. 86.1 CE»*⁴⁶.

El TC desmonta los argumentos del Abogado del Estado para justificar la medida en la situación económica porque ello supone la abdicación del Estado de su obligación de hacer efectivo el deber de todos a contribuir a los gastos públicos. No es aceptable desde los principios constitucionales que quienes incumplieron se coloquen en una situación más favorable que los que sí lo hicieron.

La necesidad de obtener ingresos no puede ser causa suficiente que justifique la quiebra del principio de justicia que preside el sistema tributario.

En conclusión, determina el TC, que la medida prevista en la DARDL 12/2012 ha afectado *«a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional»*.⁴⁷

Por lo tanto, el TC declaró en el fallo de la sentencia la nulidad e inconstitucionalidad

⁴⁶ España. Pleno. Sentencia 73/2017, de 8 de junio de 2017. Recurso de inconstitucionalidad 3856-2012. Interpuesto por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados respecto de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Límites de los decretos-leyes y principio de justicia tributaria: nulidad del precepto legal que introduce un procedimiento de declaración especial para la regularización de la situación tributaria de determinados contribuyentes. *Boletín Oficial del Estado*, 15 de julio de 2017, núm. 168, pp. 62270 a 62283

⁴⁷ *Ibid.*

del PDRDL 12/2012, basándose en que para la aprobación de los decretos leyes como fuentes del ordenamiento tributario, por un lado, se debe justificar la existencia de una situación de urgente y extraordinaria necesidad y, por otro lado, la regulación contenida en ellos no puede afectar al deber de todos los ciudadanos a contribuir en el sostenimiento del gasto público.

Por lo que se refiere a aquellos contribuyentes que regularizaron su situación al amparo de la DARDL 12/2012, la STC establece que *«deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 CE (por todas, STC 189/2005, FJ 9)»*. Asimismo, según se expone en la Nota Informativa⁴⁸ emitida el 8 de junio: *«En virtud del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la decisión del Tribunal no afectará a las regularizaciones tributarias firmes que se realizaron al amparo de la norma anulada»*.

7. CONCLUSIONES

1. Aunque la amnistía fiscal de 2012 haya sido declarada inconstitucional, considero que, ante la grave situación en la que se encontraba la sociedad española, era necesario que el Gobierno adoptase de forma urgente y excepcional una serie de medidas dirigidas a reducir el déficit público. Entiendo, por tanto, que el requisito de la “extraordinaria y urgente necesidad” sí que concurriría en aquel momento para utilizar la vía del real decreto-ley.
2. No obstante lo anterior, considero que hubiese sido más apropiado que la regularización fiscal especial se hubiese tramitado como proyecto de ley y no como real decreto ley, ya que -analizando la sentencia del Tribunal Constitucional que resolvió el recurso contra la DARDL 12/2012- parece claro que, en efecto, tal disposición, al referirse a derechos fundamentales sobre los que se basa el sistema tributario español, supuso una vulneración del principio de reserva legal que aparece recogido en nuestra Constitución en el art. 31.3.

⁴⁸ Véase: Nota Informativa TC. Véase:

https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2017_038/NOTA%20INFORMATIVA%20Nº%2038-2017.pdf

3. Si nos basamos en que la cantidad recaudada representa aproximadamente el 48% de las previsiones iniciales estimadas por el Ministro de Hacienda de aquel momento, Cristóbal Montoro, podríamos considerar el fracaso de esta medida. Sin embargo, el Gobierno consiguió recaudar 1.192 millones de euros, una cantidad nada desdeñable considerando la urgencia en aquel momento de reducir el déficit público. En este sentido, según dice SORIANO (2013), «*Hacienda celebra la cantidad de dinero total aflorada, aunque no haya alcanzado ni la mitad de la recaudación inicialmente prevista*»⁴⁹.
4. Estoy de acuerdo con la resolución del TC al pronunciarse sobre la afectación de los principios constitucionales tributarios respecto de los contribuyentes honestos, pero apoyo la posible presentación de la DTE como una forma de “empezar de cero” y darles la oportunidad a los defraudadores de declarar aquello que tenían oculto, motivándoles en el futuro a evitar este tipo de situaciones, con el consiguiente efecto recaudatorio en sucesivos ejercicios sobre los activos aflorados.
5. No obstante, en apoyo de todas mis conclusiones anteriores, considero que una amnistía fiscal debe ser una medida excepcional llevada a cabo en situaciones muy puntuales, pues, de lo contrario, se estaría incentivando a los contribuyentes a defraudar con la expectativa de poder regularizar en términos favorables en una probable amnistía fiscal futura. Está claro, que, ante estas situaciones, la posibilidad que ofrece la ley de regularización ordinaria no es suficiente, pues la amnistía fiscal de 2012 no ha sido la única que ha tenido lugar en nuestra reciente historia.

⁴⁹ SORIANO (2013). Claves de la amnistía fiscal. *Libre Mercado*.

BIBLIOGRAFIA

1. MANUALES

- ALBI, E., PAREDES, R., RODRÍGUEZ ONDARZA, JA., (2014). *Sistema fiscal español I*, Barcelona: Editorial Ariel.
- LARENZ, K., (1985). *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Editorial Civitas.
- PÉREZ ROYO, F., (2016). *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Pamplona: Editorial Aranzadi.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, JA., (2014). *Las amnistías fiscales en España. La «Declaración Tributaria Especial y el delito de blanqueo de capitales»*, Pamplona: Editorial Aranzadi.

2. ARTÍCULOS DE REVISTA

- ALM, J. (1998). Tax Policy Anaylis: The Introduction of A Russian Tax Amnesty. *International Studies Program Working Paper*.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S., (2012). Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales, *Cuadernos de Información Económica*, núm. 229.
- DE URBANO CASTRILLO, E., NAVARO SANCHÍS, FJ., (2009). La deuda fiscal. Cuestiones de Derecho administrativo y penal, *La Ley*, pág. 264.
- DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., (2013). Las cuatro amnistías de 2012, *El Notario del siglo XXI*, núm. 47.
- GARCÍA VAQUERO, A., (2012). ¿Son eficaces las amnistías fiscales? Un análisis económico, *Diario la Ley*, núm. 7973.
- HASSELDINE, J. (1995), The Use of Tax Amnesties in Tax Reform, en C. Sanford, ed., *More Key Issues In Tax Reform*. Bath, U.K.: Fiscal Publications, 105-18.

- LEONARD, H.B Y R.J. ZECKHAUSER (1987). Amnesty, Enforcement, and Tax Policy. En e. Lawrence H. Summers, Tax Policy and the Economy, Volume 1, pp. 55-86. Cambridge: MIT Press.
- LERMAN, A., (1986). Tax Amnesty: The Federal Perspective, *National Tax Journal*, pág. 325.
- LÓPEZ LABORDA, J., RODRÍGUEZ SAUCO, F., (2012). El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿qué hemos aprendido hasta ahora?, *Hacienda Pública Española/ Revista de Economía Pública*, núm. 135.
- MANTERO SÁENZ, A.; MELERO GUAZA, B. (1993). «Regularización fiscal de situaciones anómalas (disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991)», AA.VV., *La fiscalidad en España tras la reforma de los impuestos de renta y patrimonio*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, págs. 26-27.
- MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D (2012). Ponencia sobre Procedimiento Extraordinario de regularización. Madrid: Editorial Aranzadi.
- OLIVELLA, P. (1992). Las Amnistías Fiscales: descripción y análisis económico. *Papeles de Trabajo*, 5, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- OLMEDA, M., Y ROIG, J. (1993). Tax Amnesty and Tax Offence: The Degree of Effectiveness, Profitability and Equity in the Spanish Democracy (1978-1992). *International Institute of Public Finance*, 49th Congress. Berlín.
- PÉREZ AYALA, JL., (1978). Regularización voluntaria de la situación fiscal. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 135.
- PONT MESTRES, M., (1977). La regularización de balances en la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15-16, pág. 688.
- ROSS, B., (1986). Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States Experiences. *Tax Lawyer*, núm. 40, pp. 145-184.

- VOGEL, K., (1979). La Hacienda Pública y el Derecho constitucional, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, pp. 15 y ss.
- ZORNOBA, J.J. (1989). Notas sobre la posibilidad, conveniencia y forma de eventuales medidas de regularización tributaria. *Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de Trabajo*, núm. 13.

3. PÁGINAS WEB

- El TC declara por unanimidad la inconstitucionalidad de la amnistía fiscal de Montoro de 2012. *Iberley* [en línea]. Disponible en: <https://www.iberley.es/noticias/tribunal-constitucional-declara-unanimidad-inconstitucional-amnistia-fiscal-montoro-2012-28109> Consultado [7/02/19].
- Encuesta de población activa. Primer trimestre de 2012 [en línea]. Disponible en: <http://rojoynegro.info/sites/default/files/EPA%201T%202012.pdf> Consultado [6/02/19].
- EUROPAPRESS (2012). <https://www.europapress.es/economia/noticia-hacienda-ingresa-1200-millones-amnistia-final-mitad-previsto-20121203231352.html> [Consultado: 6/03/19]
- FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE, (2016), Trabajo de Fin de Grado, [en línea] Disponible: <http://dspace.umh.es/bitstream/11000/4087/1/ESCLAPEZ%20MARÍN%20JOSE%20JOAQUÍN.pdf> [Consultado: 24/03/19]
- FERRE, M. (2012). Rueda de prensa en el Congreso de los Diputados para presentar los Presupuestos de 2012, *Europapress*, [en línea] Disponible en: Consultado [06/03/19].
- Montoro afirma que la regularización fiscal ha aflorado (2013), Nota de prensa [en línea] Disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2013/S.E.%20HACIENDA/23-01-13%20NP%20comparecencia%20montoro%20ingresos%202012%20y%20DTE.pdf> [Consultado: 30/03/19].

- Nota informativa nº 38/2017. Tribunal Constitucional. Gabinete del Presidente. Oficina de Prensa, [en línea]
https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2017_038/NOTA%20INFORMATIVA%20Nº%2038-2017.pdf [Consultado: 30/03/19]
- Principios generales del ordenamiento tributario. *Iberley* [en línea]. Disponible en: <https://www.iberley.es/temas/principios-generales-ordenamiento-tributario-18091> Consultado [7/02/19].
- RODRÍGUEZ, P. (2012). ¿Sirven de algo las amnistías fiscales?, Madrid, [en línea] Disponible en:
<https://www.elmundo.es/elmundo/2012/03/31/economia/1333162505.html>
Consultado [6/02/19].
- SORIANO (26 de enero de 2013). Claves de la amnistía fiscal. *Libre Mercado* [en línea]. Disponible en: <https://www.libremercado.com/2013-01-26/las-claves-de-la-amnistia-fiscal-1276480232/> Consultado [7/02/19].
- SOTELO, E. (2010), Las amnistías Tributarias, *Enfoque Derecho* [en línea], Disponible en: <http://www.enfoquederecho.com/2010/05/19/las-amnistias-tributarias/> Consultado [6/02/19].
- UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA, (2015), *Trabajo de Fin de Grado*, [En línea] Disponible en: <https://zaguan.unizar.es/record/31858/files/TAZ-TFG-2015-540.pdf> [Consultado: 27/02/19].
- UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE, (2015), Trabajo de Fin de Grado, [En línea] Disponible en:
<http://dspace.umh.es/bitstream/11000/2355/1/TFG%20Caracena%20Hernández%20Manuel.pdf> [Consultado: 30/03/19].
- Encuesta de Población Activa [en línea] Disponible en:
<https://www.ine.es/daco/daco42/daco4211/epa0212.pdf> [Consultado: 29/03/19].

- Libre Mercado [en línea] Disponible en: <https://www.libremercado.com/2012-09-20/-espana-registro-un-deficit-publico-del-856-hasta-junio-1276469019/> [Consultado: 29/03/19].
- FERRE, M. (2012). Rueda de presan en el Congreso de los Diputados para presentar los Presupuestos Generales de 2012. *Europapress*.

4. DICCIONARIO

- REAL ACADEMIA DE LA LENGUA (1992), *Diccionario de la lengua española*, Madrid: Editorial Espasa Calpe.

5. TESIS

- GOENCHEA DOMÍNGUEZ, M., (n.d.), *Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal*, Tesis doctoral. Barcelona: Universidad Internacional de Cataluña.
- PULIDO ALBA, EJ., (n.d), *El fraude fiscal en España. Una estimación con datos de contabilidad Nacional*, Tesis doctoral. Salamanca: Universidad de Salamanca.

6. LEGISLACIÓN ESTATAL

- España. Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1978 [en línea], núm. 311. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con) [Consultado: 12/02/19].
- España. Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de mayo de 1985 [en línea], núm. 129, pp. 16113 a 16116. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1985/05/29/14> [Consultado: 22/03/19].
- España. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Estado*, 7 de junio de 1991 [en línea], núm. 136, pp. 18665 a 18691. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1991/06/06/18> [Consultado: 22/03/19].

- España. Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. *Boletín Oficial del Estado*, 16 de noviembre de 1977 [en línea], núm. 274, pp. 24945 a 24951. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-27150> [Consultado: 16/02/19]. [Consultado: 17/02/19].
- España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 18 de diciembre de 2003 [en línea], núm. 302. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con> [Consultado:14/02/19].
- España. 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. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de octubre de 2012 [en línea], núm. 261, pp. 76259 a 76289. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2012/10/29/7> [Consultado: 24/03/19].
- España. 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. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de octubre de 2012 [en línea], núm. 261, pp. 76259 a 76289. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2012/10/29/7> [Consultado: 24/03/19].
- España. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado*, 24 de noviembre de 1995 [en línea], núm. 281. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/11/23/10/con> [Consultado: 28/03/19].
- España. Orden de 14 de enero de 1978 por la que se desarrolla la regularización voluntaria de la situación fiscal. *Boletín Oficial del Estado*, de 17 de enero de 1978, núm. 14, pp. 1111-1112, [en línea]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-27150> [Consultado: 22/03/19].

- España. Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condicionales generales y procedimiento para su presentación. *Boletín Oficial del Estado*, 4 de junio de 2012 [en línea], núm. 133, pp. 40254 a 40265. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/o/2012/05/31/hap1182> [Consultado: 28/03/19].
- España. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. *Boletín Oficial del Estado*, 25 de julio de 1889 [en línea], núm. 206. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/(1)/con) [Consultado: 16/02/19].
- España. Real Decreto-ley, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de marzo de 2012 [en línea], núm. 78, pp. 26860 a 26875. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2012/03/30/12> [Consultado: 10/02/14].
- Informe de 30 de septiembre de 1991, de la Dirección General de Inspección, sobre el alcance de la disposición adicional 14ª de la Ley 18/1991, y diversas consultas con sus respectivas contestaciones sobre la disposición adicional 13ª: «No podrán acogerse a la disposición adicional 14ª de la Ley 18/1991 todos aquellos sujetos pasivos que tengan pendiente o iniciada una actuación de la Administración tributaria, o judicial, en relación con sus deudas tributarias, por los conceptos tributarios y período a que la actuación alcance, y con independencia del momento en el que la actuación se inició».

7. JURISPRUDENCIA

- STC 27/1981, de 20 de julio.
- STS de 2/06/1986, de 2 de junio

- España. Auto del TC 1039/1988, de 26 de septiembre. Disponible en: <https://app.vlex.com/#vid/58125187> Consultado [23/03/19].
- STS 10/07/1999.
- STC 104/2000, de 13 de abril.
- STS 45/1989, de 20 de febrero.
- España. Pleno. Sentencia 73/2017, de 8 de junio de 2017. Recurso de inconstitucionalidad 3856-2012. *Boletín Oficial del Estado*, 15 de julio de 2017, núm. 168, pp. 62270 a 62283. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-8345> [Consultado: 23/03/19].