



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS AMNISTÍAS FISCALES. LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Autor: Blanca Sánchez Barbero

Curso: 5º E-3 Analytics

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Prof. Dr. D. Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid

Junio, 2022

RESUMEN

En los últimos años, numerosas economías europeas han desvelado casos de evasión y fraude fiscal, aumentando así el nivel de economía sumergida de un estado. Dadas las repercusiones que tiene para un país la existencia de fraude y economía informal, los estados ponen de manifiesto la necesidad de adoptar una serie de medidas que traten de eliminar este tipo de situaciones, además de obtener con ellas un incremento de los ingresos para así reducir el déficit público y dar cierto respiro a las economías del país en momentos de crisis.

Las amnistías fiscales suelen ser el instrumento empleado para paliar los efectos de la economía sumergida, puesto que permiten aflorar rentas ocultas. No obstante, atendiendo a la revisión jurisprudencial y doctrinal, la incorporación de un programa de amnistías fiscales es un tema de controversia pues pueden considerarse contrarias al artículo 31 de la CE o producir un efecto diferente al esperado en cuanto que pueden percibirse como beneficiosas para aquellos que incumplen con sus obligaciones y perjudiciales para los contribuyentes honestos.

De este modo, el gobierno español aprobó la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal¹ donde, entre las principales novedades que se introducen, destaca la prohibición de instrumentos extraordinarios de regularización, implícitamente la prohibición de amnistías fiscales, por ser contrarias al principio de igualdad del referido artículo 31.1 CE.

PALABRAS CLAVE: Amnistía fiscal, fraude fiscal, Administración tributaria, igualdad, incumplimiento, sanción, prohibición.

¹ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE 10 de julio de 2021).

ABSTRACT

In the recent years, several cases of tax fraud have been uncovered in most European economies, thus increasing the level of a state's underground economy. Given the negative impact that the existence of tax fraud and the informal economy has for a country, the states have shown the need to adopt some measures that try to eliminate this type of situation, in addition to obtaining with them an increase in revenue, with the aim of reducing the public deficit and being able to give some breathing space to the country's economies in a period of crisis.

Tax amnesties tend to be the instrument most commonly used to alleviate the effects of the underground economy, insofar as they allow hidden income of taxpayers to be brought to light. However, according to the jurisprudential and doctrinal review, the incorporation of a tax amnesty program is a subject of particular controversy, in that it may be considered contrary to article 31 of the Spanish Constitution and even produce a different effect to that expected, in that these measures may be perceived as beneficial for those who fail to comply with their obligations and detrimental to honest taxpayers.

In this sense, the Spanish government approved Law 11/2021, of July 9, on measures for the prevention and fight against tax fraud where, among the main regulations introduced, the prohibition of extraordinary regularization instruments stands out, implicitly the prohibition of tax amnesties, for being contrary to the principle of equality of the referred article 31.1 of the Spanish Constitution.

KEY WORDS: Tax amnesty, tax fraud, tax administration, equality, non-compliance, sanction, prohibition

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	6
INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I. SOBRE LA ECONOMÍA SUMERGIDA Y EL FRAUDE FISCAL ..	10
1. LA ECONOMÍA SUMERGIDA COMO PRECEDENTE DE LAS AMNISTÍAS FISCALES.....	10
1.1. Concepto y cuantificación de la economía sumergida	10
1.2 Medidas, tipos de economía sumergida y causas	12
2. FRAUDE FISCAL.....	15
2.1. Concepto de fraude fiscal	15
2.2. Factores influyentes	16
3. BENEFICIOS Y COSTES PARA EL CONTRIBUYENTE DE LAS CONDUCTAS FRAUDULENTAS Y SU INCLUSIÓN EN LA ECONOMÍA SUMERGIDA.....	21
CAPÍTULO II. LAS AMNISTÍAS FISCALES	23
1. INTRODUCCIÓN.....	23
2. CONCEPTO	25
2.1 Admisibilidad de las amnistías en el Ordenamiento Jurídico Español.....	28
2.2 Objetivos de las amnistías fiscales	29
2.3 Consecuencias de la no regularización.....	31
3. ORIGEN DE LAS AMNISTÍAS Y LAS AMNISTÍAS ESPAÑOLAS.....	35
3.1. Regularización fiscal de 1977.....	36
3.2. Regularización fiscal de 1985.....	37
3.3. Regularización fiscal de 1991	38
3.4. Regularización fiscal de 2012	39
4. TIPOS DE AMNISTÍAS	43
CAPÍTULO III. LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL. MENCIÓN ESPECIAL A LA PROHIBICIÓN DE AMNISTÍAS FISCALES.	47
1. INTRODUCCIÓN.....	47
2. PROHIBICIÓN DE AMNISTÍAS FISCALES	50
CONCLUSIONES	56

BIBLIOGRAFÍA 58

LISTA DE ABREVIATURAS

Art: Artículo

BOE: Boletín Oficial del Estado

CE: Constitución Española

DA: Disposición Adicional

DTE: Declaración Tributaria Especial

FJ: Fundamento Jurídico

Id: Ídem

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

LGT: Ley General Tributaria

Núm: número

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

Opt. cit: *opus citatus* (obra citada)

p: página

pp: páginas

PIB: Producto Interior Bruto

RD: Real Decreto

ss: siguientes

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

TC: Tribunal Constitucional

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

vol: volumen

INTRODUCCIÓN

Una de las principales funciones de todos los países es la de garantizar un Estado de bienestar, orientado a mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos a través de los servicios públicos, las transferencias sociales, las intervenciones públicas o normativas². En consecuencia, el Estado incurre en unos gastos públicos que deben ser financiados.

Así es, que la principal forma con la que los estados obtienen financiación es mediante la recaudación impositiva, esto es, el pago de impuestos por parte de los ciudadanos en virtud del artículo 31 de la Constitución Española por el que se establece la obligación de contribuir entre todos al sostenimiento del gasto público.

Sin embargo, hay en ocasiones una serie de circunstancias (elevada presión fiscal, falta de confianza en el Gobierno...) que incitan al contribuyente a no cumplir con sus obligaciones fiscales, siendo las principales maneras de incumplir la elusión y evasión fiscal. De esta manera, ciertas actividades quedan fuera del control del Estado originando así lo que se conoce como fraude fiscal y generando una economía sumergida o informal.

En España, existe un alto nivel de fraude fiscal y de economía sumergida, lo que produce una serie de efectos negativos para la economía del país, tales como la pérdida de ingresos para la Administración Tributaria, falta de equidad en la distribución de la renta o falta de exactitud en el cálculo de los indicadores económicos. En esta línea, la Administración Tributaria recurre a medidas “extraordinarias e innovadoras” para obtener financiación y paliar los efectos que la economía sumergida produce. Tal es el caso de las amnistías fiscales, introducidas en situaciones de crisis como una forma inmediata de obtener recursos mediante el pago de un tipo reducido por los contribuyentes por aquellas actividades que no habían sido declaradas previamente.

En este sentido, el concepto de amnistía fiscal ha generado polémica en cuanto que perjudica a los contribuyentes honestos pudiendo producir así el efecto contrario al esperado.

² Navarro, V., *El estado de bienestar en España*, Tecnos, Madrid, 2004, pp. 1-2.

El presente trabajo tiene como objeto de investigación el análisis jurídico de las amnistías fiscales y la prohibición de estas medidas tras la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

CAPÍTULO I. SOBRE LA ECONOMÍA SUMERGIDA Y EL FRAUDE FISCAL

1. LA ECONOMÍA SUMERGIDA COMO PRECEDENTE DE LAS AMNISTÍAS FISCALES

1.1. Concepto y cuantificación de la economía sumergida

Existen una serie de actividades de carácter económico que se encuentran fuera del alcance y control de un Estado y afectan de manera directa al Producto Interior Bruto (PIB)³ de un país. Estas actividades económicas ocultas se encuentran insertas dentro de lo que se conoce como economía sumergida⁴.

En primer lugar, hay que destacar que existe un auténtico debate conceptual en torno a la definición de economía sumergida dentro del mundo académico.

Son numerosos los autores que definen el concepto de economía sumergida proponiendo diferentes graduaciones del concepto dependiendo del tipo de actividad que queda al margen del conocimiento del Estado. Una primera definición establece que la economía sumergida, *“hace referencia al conjunto de actividades productivas ‘no contabilizadas’ en los instrumentos convencionales que se utilizan para medir la producción de bienes y servicios de un determinado territorio y en un periodo de tiempo dado”*⁵.

Asimismo, se puede destacar la definición de economía sumergida que proporciona la OCDE cuando habla de *“Producción Legal no Declarada”* considerando así a *“las actividades que son productivas y relativamente legales pero que son escondidas deliberadamente a las autoridades públicas para (...) evitar pagos de impuestos y seguridad social, así como el cumplimiento de ciertas regulaciones”*⁶.

³ Según Alfredo Cristóbal Cristóbal, director general en Instituto Nacional de Estadística, *“el PIB es un saldo contable, es el saldo de la cuenta de producción de la economía en la que el principal recurso es la producción de bienes y servicios generada por todas las unidades residentes en el territorio, además de los impuestos netos sobre dichos bienes y servicios y, el principal empleo lo constituye el conjunto de consumos intermedios que han sido necesarios para generar dicha producción”*. (Cristóbal Cristóbal, A., “El índice deflactor del producto interior bruto” *Revista Índice*, 2007, pp. 8-9).

⁴ Ruesga Benito, S.M., “La economía sumergida en tiempos de la Gran Depresión 2.0” *Revista de Responsabilidad social de la empresa*, núm. 14, 2013, p. 72.

⁵ Ruesga Benito, S.M., 2013, *opt. cit.*, “La economía sumergida en tiempos de la Gran Depresión 2.0” *Revista de Responsabilidad social de la empresa*, núm. 14, 2013, p. 54.

⁶ Anghel, B. y Vázquez Vega, P., “Economía sumergida. Comparativa Internacional y Métodos de Estimación”, *Implicaciones de la economía sumergida en España*, Círculo de Empresarios, Madrid, 2010, pp. 18-19.

Además, Serrano Sanz le llama economía bajo la superficie y se refiere concretamente a “*la parte de la economía no recogida en las estadísticas*”⁷. Por otro lado, desde el punto de vista laboral, la economía sumergida se centra en los diversos aspectos de la inmigración irregular y la cotización en la seguridad social⁸.

Sin perjuicio de la diversidad doctrinal, se puede concretar que existe economía sumergida en el momento en que una actividad económica se sitúa al margen del conocimiento y control del Estado, especialmente cuando queda fuera del alcance de la Agencia Tributaria.

La mayor parte de las actividades enumeradas dentro de la economía sumergida pueden agruparse dentro de tres ámbitos. Por un lado, desde el punto de vista de las obligaciones fiscales, existe economía sumergida en cuanto que la no declaración de determinadas actividades que darían lugar a un devengo de impuestos genera situaciones de ocultación o evasión. Un segundo ámbito se encuentra relacionado con el mercado de trabajo, siendo el mecanismo más habitual la contratación de trabajadores no declarados o aquellos a los que se les atribuye una categoría o salario inferior al real a efectos de cotizaciones sociales y legislación laboral. En tercer lugar, encontraríamos aquellas actividades orientadas al incumplimiento de regulaciones y normas, por ejemplo, aquellas que se encuentran relacionadas con la seguridad en el trabajo, calidad de productos o por el otro lado, la venta de drogas y el tráfico de personas, esto es, actividades delictivas⁹.

Uno de los principales problemas sobre este tema, versa en la dificultad que existe a la hora de **cuantificar la economía sumergida**. Al margen de los numerosos inconvenientes que genera, como son los problemas económicos y sociales en cuanto a equidad personal o de sector en lo que al reparto de la carga tributaria respecta, o las desviaciones de competencia dentro de los mercados de bienes y servicios¹⁰, conviene preguntarse, ¿a cuánto asciende verdaderamente la economía sumergida en España?

⁷ Serrano Sanz, J. M., “De la crisis económica en España y sus remedios” *Prensas de la Universidad de Zaragoza*, 2011, p. 2.

⁸ Solé i Puig, C., “Inmigración irregular y mercado de trabajo”, *Implicaciones de la economía sumergida en España*, Círculo de Empresarios, Madrid, 2010, p. 245.

⁹ Argandoña Rámiz, A., “La economía sumergida: consideraciones éticas”, *Implicaciones de la economía sumergida en España*, Círculo de Empresarios, Madrid, 2010, pp. 45-48.

¹⁰ López del Paso, R., “La economía sumergida en España”, *eXoitcos*, núm. 10, 2013, p. 63.

Cualquiera de los posibles flujos, ya sea la circulación monetaria no declarada, la producción, renta o consumo, resultan excesivamente complicados de estimar puesto que estas actividades persiguen quedar al margen del control público y no se sitúan en divisiones fijas, sino que fluyen de lo formal a lo informal de manera constante¹¹.

De esta manera, calcular la proporción exacta de una economía sumergida resulta casi imposible puesto que, al no encontrarse bajo supervisión, no existen cifras oficiales. En esta misma línea, los agentes económicos al llevar a cabo actividades “*clandestinas*” eludiendo así normas institucionales, se arriesgan a ser sancionados por lo que se fomenta el secretismo y la ocultación complicando que puedan realizarse estudios concluyentes¹².

Además, las conclusiones obtenidas en estudios teóricos sobre la incidencia y cuantificación de la economía sumergida no resultan determinantes, sino más bien ambiguas y dependen de los resultados de las fuentes analizadas, los datos y también del autor¹³.

Sin perjuicio de lo anterior, existe una clasificación común de los diferentes métodos de cuantificación. Estos se agrupan en métodos de estimación directos, basados principalmente en la realización de encuestas, y métodos indirectos, orientados desde una perspectiva macroeconómica¹⁴.

1.2 Medidas, tipos de economía sumergida y causas

Entre algunas de las **medidas** que adoptan numerosos países para tratar de frenar este tipo de actividades se encuentra, la sanción legal por incumplimiento de normas relativas a los impuestos, la eliminación de sociedades *offshore* en paraísos fiscales, e incluso la limitación de las transacciones en efectivo, tal es el caso de España con la medida introducida en el art. 18 por la Ley 11/2021 con el límite de 1.000 euros.

¹¹ Ruesga Benito, S., Carbajo Vasco, D. y Pérez Trujillo, M., “La economía sumergida y el ciclo económico” *Revista Atlántica de Economía*, vol. 2, 2013, pp. 8-9.

¹² Feige, E., “Defining and estimating underground and informal economies: The new institutional economics approach” *Work development*, vol. 18, núm. 7, 1990, pp. 92-94.

¹³ Ruesga Benito, S., 2013, *opt. cit.*, p. 68.

¹⁴ Anghel, B. y Vázquez Vega, P., *opt. cit.*, pp 19-21.

Existen una serie de recomendaciones para tratar de combatir este fenómeno. En primer lugar, al margen de aumentar la inspección fiscal, se sugiere que, si la mayor parte de la economía sumergida se encuentra relacionada con el desempleo, sería cuanto menos conveniente aumentar también las inspecciones laborales, así como endurecer el control dentro del sector servicios (hostelería, comercio y restauración) que, sin lugar a duda, es el principal generador de economía sumergida¹⁵.

Por otro lado, existen diferentes **tipos de economía sumergida** entre los que se puede destacar la economía ilegal, donde se incluyen todas las actividades de carácter económico que resultan prohibidas (véase el tráfico de drogas, de armas o la trata de personas) y, la economía informal que hace referencia a aquellas actividades económicas que, a pesar de no estar prohibidas, no se declaran. En estos casos, la infracción surge por la no declaración de impuestos poniéndose así de manifiesto el fraude tributario.

Una limitación más concreta de los diversos tipos de economía sumergida, distingue entre cuatro economías subterráneas (*underground economies*) dependiendo del tipo de normas que infringen: (i) la economía ilegal, supone los ingresos generados por aquellas actividades económicas que se llevan a cabo incumpliendo las leyes que definen el ámbito de las formas legítimas de comercio, (ii) economía no declarada, consiste en aquellas actividades económicas que eluden las normas fiscales establecidas institucionalmente (véase la no declaración de ingresos), (iii) economía no registrada, hace referencia a aquellas actividades económicas que esquivan las normas institucionales que definen los requisitos de información de los organismos estadísticos gubernamentales. Finalmente, (iv) la economía informal que comprende aquellas actividades económicas que eluden costes y están excluidas de los beneficios y derechos incorporados en las leyes administrativas, esta cubre las relaciones de propiedad, contratos laborales, crédito financiero, licencias comerciales y los sistemas de seguridad social¹⁶.

En lo que atañe a las **causas o razones** que influyen en los contribuyentes para llevar a cabo este tipo de actividades, son numerosos los ejemplos de estas, pudiéndose establecer las siguientes:

¹⁵ Mauleón, I., “Cuantificación reciente de la economía sumergida y el fraude fiscal en España” *Revista Índice*, núm. 56, 2014, p. 59.

¹⁶ Feige, E., *opt. cit.*, pp. 94-100.

La principal causa se refiere a la carga de impuestos tanto directos como indirectos en cuanto que, un aumento de estos genera un incentivo para entrar en la economía sumergida¹⁷.

Al margen de lo anterior, las prohibiciones de determinadas actividades económicas ilegales por parte de las autoridades, rara vez las eliminan, sino que más bien las empujan hacia la economía subterránea. En este tipo de actividades, el uso de dinero en efectivo es casi exclusivo pues resulta difícil de rastrear convirtiéndose de esta manera en dinero sucio (dirty money) que, posteriormente se deberá blanquear (money laundry) ampliando así la cadena de delitos cometidos¹⁸.

Asimismo, la presencia de una regulación de las actividades económicas excesiva o desbordante constituye otra de las muchas razones por las que existe economía oculta. Este punto afecta principalmente a las empresas pequeñas que, con cargas fiscales excesivas no disponen de recursos para hacer frente a la presión regulatoria y, por ende, encuentran más incentivos para trasladarse hacia la economía sumergida¹⁹.

Otro elemento decisivo es la ética del agente económico de inclinarse por el respeto a la legalidad y al principio de equidad o, por el contrario, actuar en detrimento de las leyes afectando con ello al conjunto de la sociedad²⁰.

¹⁷ Fernández Díaz, A., “Corrupción y economía sumergida: una visión de conjunto”, *Implicaciones de la economía sumergida*, Círculo de Empresarios, Madrid, 2010, pp. 82-83.

¹⁸ Ruesga Benito, S.M., 2013, *opt. cit.*, p.55.

¹⁹ Prieto Jano, M. J., “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: Las amnistías fiscales” *In Anales de estudios económicos y empresariales*, núm. 9, 1994, p. 223.

²⁰ Fernández Díaz, A., *opt cit.*, p. 85.

2. FRAUDE FISCAL

2.1. Concepto de fraude fiscal

El fraude fiscal constituye un concepto menos amplio que el de economía sumergida pero estrechamente relacionado con este pues, existe economía sumergida por razones de actividades ilícitas, fraude fiscal, laboral, etc.

En esta línea, cuando existe economía sumergida, al quedar esta al margen del control del Estado, habrá siempre fraude fiscal puesto que no se cumple con las obligaciones tributarias. En el lado inverso, cuando existe fraude fiscal, en la medida en que la actividad que se realiza no está sujeta a la tributación que debería, y por tanto, se queda al margen del control del Estado, dicha actividad se encuadraría dentro del ámbito de economía sumergida²¹.

Como contrapartida, se establece que, si bien es cierto que ambos conceptos tienden a solaparse y utilizarse indistintamente, no significan lo mismo. La expresión “*tax gap*” o “grieta fiscal” es el concepto que mejor los relaciona²² y no tiene otra definición más que “*la deuda tributaria que no es pagada a tiempo*”²³.

En lo que respecta al concepto de fraude fiscal, puede definirse como “*cualquier comportamiento contrario a la ley que causa un daño patrimonial a la Hacienda Pública, bien evitando el pago de tributos, bien obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales sin derecho a ello. Constituirían fraude fiscal tanto las conductas elusivas²⁴ como las evasivas²⁵”²⁶.*

²¹ Jiménez Fernández, A. y Martínez-Pardo del Valle, R., “La economía sumergida en España”, Fundación de Estudios Financieros, núm. 4, 2013, p.7.

²² Esteller-Moré, A., “Economía sumergida, fraude fiscal... y amplitud de bases” *Informe Institut d’Economia de Barcelona*, núm. 3, 2014, p. 52.

²³ Rozas Valdés, J.A., “Procedimientos de recaudación en los Estados Unidos” *Crónica Tributaria*, núm. 84, 1997, p. 87.

²⁴ La elusión fiscal hace referencia a aquellas conductas en las que se evita la realización del hecho imponible al que la ley tributaria vincula la obligación de tributar. A pesar de que no se oculta el hecho realizado, este se reviste de manera artificiosa en forma de un negocio jurídico cuya finalidad es eludir la obligación fiscal existente.

²⁵ Evasión fiscal implica que, aún habiéndose realizado el hecho imponible, este se oculta a la Administración tributaria constituyendo por tanto una infracción que puede ser administrativa o penal atendiendo al caso. Es lo que se conoce comúnmente como delito fiscal.

²⁶ Martínón, R., “Fraude fiscal” *Eunomia. Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 2, 2012, p. 171.

En esta línea, Garde Roca reconoce que son muchas las modalidades de fraude fiscal, aunque todas ellas pueden agruparse desde el punto de vista de la Hacienda Pública en dos: la evasión pura y simple y la elusión fiscal²⁷.

Así, el fraude fiscal puede constituir una infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar, regulada en el art.191 de la LGT, así como una infracción por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones (art. 192 LGT).

La sanción que se impone para este tipo de conductas dependerá de la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave en virtud del art. 184 de la LGT, así como de la graduación de las sanciones tributarias en función de la comisión repetida de infracciones tributarias, el perjuicio que causa a la Hacienda Pública y el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, previstas en el art. 187 de la LGT.

Así las cosas, el cálculo para delimitar la cuantía de la sanción vendrá determinado por el Real Decreto 2063/2005 que regula el reglamento general del régimen sancionador tributario. Concretamente, la cuantía será calculada en base a lo previsto en los arts. 8 y ss. de este régimen.

2.2. Factores influyentes

Como se viene mencionando, uno de los principales motivos por el que los contribuyentes recurren a realizar actividades fuera del control del Estado tienen como finalidad evitar el pago de impuestos.

Sin embargo, el principal problema no es el fraude en sus últimas fases, sino en su etapa inicial. De esta forma, lo primordial es conseguir identificar sus causas²⁸. Entre los factores identificados como más persuasivos, cabe destacar:

²⁷ Garde Roca, J. A., “Reflexiones sobre el fraude fiscal” *Papeles de Economía Española*, núm. 2, 1995, p. 334.

²⁸ Durán- Sindreu Buxadé, A., “Fraude fiscal y educación tributaria en España” *Derecho & Sociedad*, núm. 43, 2014, p. 211.

- El ambiente legal en general. Cabe mencionar la complejidad de las normas tributarias en cuanto que dificulta la comprensión y admisión de estas. De esta forma, el contribuyente repudia tanto sus obligaciones formales de pago como las de declaración. De igual modo, se establece que existe una estrecha relación entre la capacidad para aplicar leyes tributarias y el riesgo de los individuos a la hora de decidir el cumplimiento de sus obligaciones²⁹.

Por su parte, Garde Roca se refiere a este punto como uno de los tres grandes bloques en los que pueden clasificarse los factores influyentes como causas imputables a la Administración, en cuanto que esta no lleva a cabo los controles suficientes sobre las rentas además de carecer de una normativa tributaria que evite este tipo de situaciones³⁰.

- Factores circunstanciales. Dentro de estos, se puede hablar de la relación entre el nivel de ingresos y el gravamen impositivo. Como dicta Prieto Jano, “*la renta de un sujeto contribuyente muestra en definitiva la capacidad de pago para su contribución a la cobertura de los gastos públicos*”³¹.

Así las cosas, la percepción del contribuyente de una carga excesiva de gravamen sobre su renta le podrá llevar a considerarse legitimado para defraudar. En esta línea, la tolerancia en lo que al engaño fiscal respecta, es considerablemente alta si se compara con otro tipo de conductas no sólo delictivas, sino con conductas que son socialmente reprobables³². Asimismo, puede demostrarse que, aquellos contribuyentes que se encuentran sometidos a elevados tipos impositivos presentan una mayor probabilidad de defraudar.

Destacar por último la ineficiencia de la Administración tributaria. Así, la información que el agente económico obtiene sobre el sistema y sobre otros agentes influye en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pudiéndose

²⁹ Prieto Jano, M. J., “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: Las amnistías fiscales” *In Anales de estudios económicos y empresariales*, núm. 9, 1994, p. 223.

³⁰ Garde Roca, J. A., “Reflexiones sobre el fraude fiscal” *Papeles de Economía Española*, núm. 2, 1995, pp. 338-339.

³¹ Prieto Jano, M. J., *opt. cit.*, p. 223.

³² De Miguel, I. y De Miguel, A., “Los españoles y los impuestos” *Centro de Investigaciones Sociológicas*, vol. 35, núm. 3, 2001, p. 105.

mostrar más reacio a pagar impuestos. A modo ejemplificativo, la percepción de una elevada probabilidad de inspección no surtirá efecto alguno en cuanto que esa información no se haga pública³³.

- La ética del contribuyente, entendida como el conjunto de normas de comportamiento que rigen a los contribuyentes ciudadanos en relación con su gobierno³⁴. En concreto, destacan:
 - Nivel de confianza en el Gobierno. En cuanto el ciudadano observe que los objetivos del Gobierno no coinciden con los suyos propios, se mostrará más reacio al pago de impuestos.
 - Percepción de la igualdad de trato de los contribuyentes.
 - Percepción de la evasión tributaria. Este factor surge cuando no existe una equidad horizontal en el proceso tributario, es decir, cuando pueden existir discriminaciones legales como consecuencia de privilegios fiscales (véase el caso de las amnistías fiscales). Los contribuyentes comienzan a percibir una desigualdad de trato entre ellos por lo que pasan a considerar algunos comportamientos que, desde su ética personal serían inaceptables,
 - Percepción del efecto de las sanciones legales. Este factor tiene que ver con la tolerancia de la Administración tributaria y rigor administrativo ante el incumplimiento normativo.

En cuanto a esta ética del contribuyente, la mayor parte de los autores que analizan el tema en cuestión lo consideran como uno de los principales factores que conducen a la existencia de fraude fiscal. Se identifica una causa imputable a los propios ciudadanos, en cuanto que carecen de una conciencia ética suficientemente arraigada como para apreciar el grado de ilegitimidad que presentan este tipo de conductas³⁵.

³³ Alm, J., “Comprender y combatir la evasión fiscal”, *Índice*, 2014, pp. 61-62.

³⁴ Prieto Jano, M. J., *opt. cit.*, p. 224.

³⁵ Garde Roca, J. A., *opt. cit.*, p. 338.

Por otro lado, Durán-Sindreu indica que la principal causa del fraude fiscal dentro de España se debe al déficit educativo de sus ciudadanos³⁶. Afirmación con la que estoy de acuerdo en cuanto que existen numerosas percepciones de falta de control con relación al gasto público, a la cultura de lo gratuito, a un injusto sistema tributario y, por último, pero no menos importante, a una aceptación de la existencia de fraude y corrupción con numerosos casos reales como es el de la cantante Shakira, el de la herencia no declarada de Jordi Pujol, el caso de las tarjetas “*Black card*” de Bankia o el caso “Bárceñas”³⁷.

Estos son algunos de los innumerables y continuados ejemplos de casos de fraude y corrupción existentes en España que conllevan a una pérdida de referentes sociales para el ciudadano, generando en este un sentimiento de legitimidad para llevar a cabo el mismo tipo de conductas.

Cabe mencionar que, estos factores que incitan al sujeto a llevar o no a cabo sus obligaciones tributarias, no se producen de manera aislada, sino que se combinan en la toma de decisiones del individuo.

Asimismo, el hecho de que el fraude fiscal no genere un rechazo similar al de otras conductas jurídicamente punibles, muestra de manera implícita que no se trata de una simple conducta asocial, sino que es una conducta socialmente tolerada³⁸.

2. 3. Consecuencias del fraude fiscal

Son numerosas las consecuencias negativas que suponen la comisión de fraude en la economía. Algunas de ellas son:

- Pérdida de ingresos para la Administración tributaria. En la medida en que esto ocurre, la Administración tratará de buscar otras fórmulas para evitar que se produzca una alteración en el equilibrio presupuestario. Entre las diferentes vías

³⁶ Durán- Sindreu Buxadé, A., *opt. cit.*, p. 211.

³⁷ *Id.*

³⁸ Martín, R., *opt. cit.*, p. 170.

empleadas, destaca el aumento de la presión fiscal o los programas de amnistías fiscales³⁹.

- En estrecha relación con el apartado recién mencionado, se produce una alteración en la igualdad de la distribución de la renta de los individuos en cuanto que aquellos contribuyentes honestos son los que soportan estos tipos impositivos⁴⁰.
- Incidencia negativa en la exactitud de cálculos de los indicadores económicos, en especial el PIB y nivel de desempleo⁴¹.

³⁹ Prieto Jano, M. J., *opt cit.*, p. 221.

⁴⁰ *Id.*

⁴¹ *Id.*

3. BENEFICIOS Y COSTES PARA EL CONTRIBUYENTE DE LAS CONDUCTAS FRAUDULENTAS Y SU INCLUSIÓN EN LA ECONOMÍA SUMERGIDA

La ocultación de este tipo de actividades económicas trae consigo una serie de **beneficios para el agente económico**, entre ellos:

- Menor o nula carga fiscal sobre rentas o transacciones.
- Disfrute de bienes públicos y algunas prestaciones sociales sin contribuir a su financiación.
- Costes inferiores derivados de las cargas que supone la regulación administrativa.
- Mayor flexibilidad laboral y, en consecuencia, menor coste laboral⁴².

Sin perjuicio de los beneficios que genera, el sujeto que decide sumergir su actividad asume una serie de riesgos que pueden afectar a su estructura de costes. Entre los principales **costes de la ocultación**, se pueden destacar:

- Penalización por incumplimiento de normas, ya sean económicas con sanciones o recargos, o penales con inhabilitación e incluso penas de prisión.
- Dificultad de acceso a financiación ajena.
- Menor accesibilidad a beneficios sociales.
- Posible menor productividad, como consecuencia de un rendimiento de trabajo inferior, pérdida de economías de escala y menor capitalización.
- Costes de ocultación física, como, por ejemplo, asesorías especializadas⁴³.

Así las cosas, se podría concluir que, los sujetos decidirán sumergir sus actividades económicas parcial o totalmente, dependiendo de la relación coste-beneficio que les genere. No obstante, este tipo de decisiones no se toman tras un análisis cuantitativo, sino que vienen influidas como se ha mencionado, por un aspecto subjetivo, como es el comportamiento de otros agentes económicos que se relacionan con el sujeto⁴⁴ que decide sumergirse⁴⁵.

⁴² Ruesga Benito, S., Carbajo Vasco, D. y Pérez Trujillo, M., *opt. cit.*, pp. 10-11.

⁴³ Ruesga Benito, S.M., 2013, *opt. cit.*, pp. 58-60.

⁴⁴ Cabe también destacar en este sentido el propio entorno familiar y social que afectará a la decisión de llevar a cabo conductas fraudulentas desde un punto de vista socio-ético.

⁴⁵ Ruesga Benito, S., Carbajo Vasco, D. y Pérez Trujillo, M., *opt. cit.*, p. 11.

Resulta evidente la pérdida de ingresos por parte de las Administraciones Públicas en cuanto que estas actividades propias de la economía sumergida escapan de los mecanismos de control fiscal. No obstante, aunque las rentas generadas no se contabilicen, sí que emplean dinero en su circulación por lo que resulta necesaria una conversión de “dinero negro” en “dinero blanco” a través de diferentes métodos de blanqueo. Del mismo modo, también se suceden actividades a la inversa produciendo un “ennegrecimiento” de dinero que previamente ha sido obtenido mediante actividades no sumergidas, con la finalidad de reducir la presión fiscal. Para llegar a cabo este procedimiento, son numerosos los métodos que se emplean como son la colocación de rentas en paraísos fiscales, o lo que se conoce como rentas apátridas, esto es, rentas obtenidas o dinero que se encuentra estancado a la espera de que surja alguna normativa tributaria que permita su repatriación a un menor coste⁴⁶. Véase en España el tratamiento preferente de la repatriación de ciertas rentas de fuente extranjera o la amnistía fiscal de 2012 y otras celebradas con anterioridad sin otra finalidad más que la de ingresar en el país unos ingresos que, de otra forma no obtendría⁴⁷.

Así las cosas, la economía sumergida y el consiguiente fraude fiscal conllevan numerosos perjuicios para la economía de un país, principalmente la pérdida de ingresos por parte de la Administración. No cabe duda de que, la lucha contra estos no sólo es deseable sino necesaria, sobretodo en períodos en los que la economía del país se encuentra en una profunda crisis.

Es bajo estas circunstancias donde las amnistías fiscales adquieren un importante papel, pues la Administración introduce a través de ellas una serie de incentivos que les permiten aflorar las rentas que se encuentran ocultas, aumentando con ello la recaudación tributaria, consiguiendo un mayor número de contribuyentes que hasta el momento no regularizaban su situación, y reduciendo así el déficit público.

⁴⁶ Ruesga Benito, S. M., *opt. cit.*, pp. 55-56.

⁴⁷ *Id.*

CAPÍTULO II. LAS AMNISTÍAS FISCALES

1. INTRODUCCIÓN

Como venía mencionando en el capítulo anterior, la existencia de altos niveles de fraude fiscal genera numerosas desviaciones en la eficiencia económica, impidiendo que se produzca una disminución del déficit público y, conduce, además, a lesiones en los principios de justicia tributaria (generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad). Es por ello por lo que, se requieren una serie de medidas administrativas que traten de evitar que se produzcan este tipo de conductas evasoras.

Esta represión permanente, a través de la actuación inspectora y judicial, puede complementarse en ocasiones específicas con amnistías fiscales o medidas de perdón que fomenten el cumplimiento por parte de los no declarantes al ofrecer condiciones especiales vigentes por un período de tiempo limitado⁴⁸.

No obstante, la concesión de una amnistía se trata de un tema de controversia en cuanto que existen argumentos en favor a ellas, así como otros que desaconsejan el uso de estos instrumentos de “perdón”.

En el lado positivo de las amnistías, cabría destacar que, a través de ellas se consigue un incremento de los fondos recaudados, la inclusión en la lista de contribuyentes de aquellos individuos que no cumplen con sus obligaciones tributarias, o la repatriación de capitales que se encuentran en el extranjero⁴⁹.

Por el lado contrario, una amnistía genera numerosos problemas e incertidumbres. Así, entre los efectos negativos que estas medidas pueden tener en un futuro, la relativa al cumplimiento de los individuos que suelen ser honestos, es el principal argumento que cuestiona su aprobación en cuanto que puede generar un efecto llamada. Sin perjuicio de lo anterior, otro de los principales problemas que genera la concesión de amnistías fiscales atendiendo a diversos autores tales como James Alm; Monterrosa; Sanchez Huete o

⁴⁸ López Laborda, J. y Rodrigo Saucó, F., “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?” *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, vol. 163, núm. 4, 2012, pp. 121-122.

⁴⁹ López Laborda, J. y Rodrigo Saucó, F., *opt. cit.*, p. 122.

Álvarez García, radica en las expectativas que pueden generar de futuras condonaciones, con lo que el contribuyente puede inclinarse a la evasión produciendo así un efecto contrario al esperado. De ahí, el carácter tan ocasional de las amnistías y el convencimiento a la población de que será la última, con la finalidad de evitar que se pierda el temor al sistema de control y que el contribuyente siga defraudando a la espera de una futura amnistía más ventajosa⁵⁰.

Sin perjuicio de lo anterior, son numerosas las Administraciones Públicas que han desarrollado durante décadas varias medidas de condonación fiscal en beneficio no sólo de personas físicas sino también de jurídicas que decidiesen declarar aquellos impuestos que habían evadido, con el principal objetivo de regularizar su situación.

Tras la llegada de la democracia en España en la década de los 70, han abundado estas regulaciones concedidas por la Administración tributaria. Han existido un total de cuatro amnistías, cada una de ellas en un periodo diferente, no muy seguidas y siempre coincidiendo con momentos en los que la situación económica española, el nivel de déficit público o la normativa en general, estaban atravesando una serie de dificultades derivadas de un aumento de las necesidades sociales, una pérdida de recaudación o un aumento en el desempleo.

⁵⁰ Monterrosa, M. J., “Amnistía fiscal, alcance y efectos” *Revista de administración tributaria*, núm. 11, 1992, p. 33.

2. CONCEPTO

Entre las principales limitaciones que se pueden encontrar al estudiar las amnistías fiscales, una de ellas es la ausencia de una definición precisa sobre estas. Entre los diversos autores que han hablado sobre las amnistías, no se podría encontrar consenso sobre su definición. Sin embargo, es común utilizar la definición adoptada por *Lerman* que establece que, “*por amnistía fiscal se entiende 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, o haberlo hecho parcialmente, de los impuestos correspondiente a períodos precedentes, y que ahora declaran por entero*⁵¹”.

Álvarez García por otro lado, las define como “*un conjunto de medidas de conmutación de las sanciones aparejadas a la defraudación tributaria, que se aplican a aquellos contribuyentes que voluntariamente regularizan su situación con la Hacienda Pública*”⁵².

Una amnistía, como se venía mencionando, introduce incertidumbre. Así, en un principio, podrían considerarse como medidas empleadas por las autoridades tributarias con el fin de incentivar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues condonan sanciones y conceden cualquier tipo de incentivo o rebaja en el tipo de interés de demora⁵³. Así las cosas, su contenido suele materializarse en la reducción de las sanciones para todo aquel individuo que quiera regularizar de manera voluntaria su situación, como consecuencia de la ausencia de pago de un tributo.

En línea con lo anterior, regularizar implica llevar a cabo una serie de conductas con las que el obligado tributario remedie su situación tributaria anterior para que quede conforme a la legalidad. La regularización tributaria habitual consiste en la presentación de una autoliquidación o declaración tributaria extemporánea, que presenta ciertos beneficios en cuanto que no se impone sanción alguna, siempre y cuando se realice sin requerimiento previo de la Administración. No obstante, si que existe una obligación

⁵¹ Lerman, A., “Tax amnesty: The federal perspective” *National tax journal*, vol. 39, núm. 1, 1986, p. 325.

⁵² Álvarez García, S., “Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales” *Cuadernos de información económica*, núm. 229, 2012, p. 8.

⁵³ Prieto Jano, M. J., *opt. cit.*, p. 228.

tributaria accesoria, tal y como viene establecido en el art.25 de la LGT por parte del obligado tributario de efectuar un recargo como consecuencia del retraso percibido⁵⁴. Así, el art.27 de la LGT regula estos recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo estableciendo el gravamen suplementario proporcional al pago que se debe efectuar teniendo en cuenta el tiempo de demora.

La declaración extemporánea, puede asemejarse a la regularización tributaria del contribuyente mediante una amnistía en cuanto que, siempre que no exista una actuación administrativa previa de regularización, inspección o comprobación, el sujeto simplemente deberá efectuar un recargo y, se le excluirán las sanciones que se le hubiesen podido exigir, además de los intereses de demora devengados, tal y como establece el apartado segundo del art.27 de la LGT siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de 12 meses.

Sobre el éxito de una amnistía, autores como Álvarez García consideran que depende de un buen diseño para que surja los efectos que se pretenden⁵⁵. Resulta entonces necesario delimitar una serie de aspectos fundamentales que podrían agruparse en:

1. **Elegibilidad.** La amnistía debe especificar qué contribuyentes pueden acogerse a esta. Suele ser habitual que se permita la participación de cualquier contribuyente que no haya presentado previamente alguna declaración siempre y cuando la administración no tenga conocimiento de estos y sin perjuicio de si son residentes o personas físicas o jurídicas⁵⁶.
2. **Cobertura,** puesto que se debe especificar aquellos impuestos que son objeto de la amnistía. Muchas de ellas se refieren a un único tipo de impuestos (parciales) y otras pueden ser totales incluyendo así IRPF, IS, IBI, IRNR... Las concreciones respecto al tipo de impuesto que se pretende regularizar también delimita el tipo de contribuyente que podrá acogerse en el proyecto así, en una amnistía dirigida

⁵⁴ Sánchez Huete, M. Á., “Medidas tributarias anticrisis de España: Análisis específico de la amnistía fiscal” *Revista de derecho*, vol. 26, núm. 1, 2013, pp. 100-101.

⁵⁵ Álvarez García, S., opt. cit., p. 8.

⁵⁶ Alm, J y Rath, D. M., “Tax policy analysis: The introduction of a Russian tax amnesty”, *GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper*, núm. 6, 1998, pp. 1-3.

en exclusiva a regularizar el Impuesto sobre Sociedades no se permitiría a un sujeto individual regularizar su situación⁵⁷.

3. **Incentivos.** Como a continuación se establecerá, una amnistía supone “perdonar”, de manera que estas deberán especificar las medidas de gracia que los contribuyentes podrán percibir⁵⁸. Así, es frecuente la exclusión de sanciones, además de la reducción del tipo impositivo.

4. **Duración.** Una amnistía puede hacer referencia a un periodo de gracia único con una duración determinada. En este aspecto, se sostienen diferentes opiniones en cuanto a la eficacia que finalmente alcanza una amnistía en relación con el tiempo establecido⁵⁹. Algunos autores argumentan que la duración máxima no debe sobrepasar los 90 días mientras que otros defienden una duración mínima de un año. Por otro lado, numerosos países cuentan en su sistema fiscal con una amnistía permanente y continua que permite a los contribuyentes regularizar su situación en cualquier momento, como es el caso de España con la ya descrita declaración extemporánea.

Al margen de estos cuatro bloques, Monterrosa defiende que también es necesario dar la publicidad suficiente para que llegue al mayor número de contribuyentes puesto que, el éxito de una amnistía depende de su alcance además de que los agentes económicos tengan suficiente conocimiento sobre el programa⁶⁰. Asimismo, me gustaría mencionar que, la calidad y el valor de la información que se transmite en la publicidad de estas medidas también resulta relevante. López Laborda y Rodrigo Saucó sostienen que, al llevar a cabo estos programas, las administraciones caen en el fallo de recoger y publicar tan solo datos recaudatorios brutos obtenidos en el final del proceso, dejando de lado otro tipo de información, como pueden ser las características del participante o las fuentes de ingresos declaradas, que permitirían obtener un mejor análisis sobre el impacto de la medida implantada⁶¹.

⁵⁷ *Id.*

⁵⁸ *Id.*

⁵⁹ *Id.*

⁶⁰ Monterrosa, M. J., *opt. cit.*, p. 35.

⁶¹ López Laborda, J. y Rodrigo Saucó, F., *opt. cit.*, p. 140.

2.1 Admisibilidad de las amnistías en el Ordenamiento Jurídico Español

Una vez delimitado el concepto de amnistía fiscal, conviene reflexionar sobre su admisibilidad en el ordenamiento jurídico español así como analizar su régimen. En primer lugar, la amnistía carece de reconocimiento en nuestra Constitución Española pues, tan solo hace referencia al derecho de gracia o el indulto. Estas técnicas resultan necesarias cuando se necesitan medidas que traten de reducir o rectificar los efectos de una política que ha dejado de compartirse⁶². No obstante, lo anterior, se trata de dos conceptos, amnistía e indulto, diferentes en cuanto a su sentido, fundamento y régimen.

Por un lado, la amnistía en los términos generales que abarca, se trata de una medida en la que se elimina la ilicitud de una serie de conductas, supone “*olvidar*”. Por el lado contrario, el indulto⁶³ se trata de una medida concreta y de carácter individualizado de “*perdón de una pena impuesta*” y suele estar relacionado con la Administración de Justicia ⁶⁴.

De esta forma, las diferencias resultan claras en cuanto que, en una se produce una alteración del ordenamiento jurídico, mientras que en la otra se analiza el impacto que tiene la pena de manera individual.

En esta línea, la CE reconoce de manera expresa el indulto, sin embargo, mantiene silencio en relación con la amnistía, sin establecer por tanto límites a la concesión de éstas ni tampoco prohibiciones. Tal y como establece Paniagua con base a este silencio y, partiendo de que “*la amnistía constituye una técnica que permite la derogación retroactiva de normas sancionadoras*”, cabría su admisibilidad en virtud de lo establecido en el art. 9.3 de la CE donde se afirma que “*La Constitución garantiza (...) la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (...)*”. Por tanto, es aceptable la existencia de sanciones más

⁶² Linde Paniagua, E. L., “Amnistía e indulto en la Constitución española de 1978” *Revista de derecho político*, núm. 2, 1978, p. 55.

⁶³ Linde Paniagua define el indulto como “*el acto mediante el que se atenúa o extingue la pena o sanción impuesta y otros efectos, sin que ello implique modificación alguna del ordenamiento sancionador que se aplicó al sancionado*” (Linde Paniagua, E., 1978, *opt. cit.*, p.65).

⁶⁴ Sánchez Huete, M. Á., *opt. cit.*, p. 100.

favorables o disposiciones punitivas que tengan un efecto retroactivo siempre y cuando se lleven a cabo mediante otra norma de rango igual o superior⁶⁵.

En definitiva, a pesar de que la CE no hace referencia a las amnistías, tampoco establece ningún tipo de prohibición, permitiendo así su existencia siempre que la norma que la regula tenga el rango de ley adecuado.

2.2 Objetivos de las amnistías fiscales

Existe una gran heterogeneidad en lo que se refiere a los programas de amnistías pues cada uno de ellos persigue unos objetivos distintos. Así, entre las principales finalidades que tratan de lograr las amnistías fiscales, se puede apreciar como numerosos trabajos de diferentes autores internacionales tales como Leonard y Zeckhauser o James Alm (1998) coinciden en los siguientes:

1. La **recaudación inmediata de ingresos** gubernamentales que disminuya el déficit público con la consiguiente recuperación de rentas que habían permanecido ocultas hasta el momento, la mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el futuro, así como una distribución de la carga fiscal más equitativa⁶⁶.
2. **Aumentar el control de las bases tributarias** así como el conocimiento de estas, con lo que se permitiría orientar los futuros mecanismos de inspección.
3. Por último, serviría como proceso de **cambio transitorio** hacia un régimen de cumplimiento tributario más severo⁶⁷.

Prieto Jano aumenta esta lista de objetivos incluyendo además la **disminución de la carga de trabajo acumulado por parte de la Administración tributaria**, especialmente en momentos en los que existe un elevado número de casos pendientes, en cuanto a las

⁶⁵ Linde Paniagua, E., *opt. cit.*, pp. 56-58.

⁶⁶ Álvarez García, S., *opt. cit.*, p. 9.

⁶⁷ López Laborda, J. y Rodrigo Saucó, F., *opt. cit.*, p. 123.

unidades de recaudación e inspección se refiere. Esto es, cuando existe un alto número de casos que entorpecen la efectiva implementación del procedimiento de cobro⁶⁸.

Asimismo, también se emplean para **disminuir los costes indirectos** (costes administrativos, de inspección, judiciales...) en los que incurre una administración con la persecución activa del fraude, al ser esta una fuente “barata” de ingresos⁶⁹.

En este sentido, José Manuel Iglesias y Amelia González sostienen que estas medidas tienen por objetivo que la Administración obtenga un plus de recaudación en momentos en los que existen problemas económicos, o como mecanismo para que el contribuyente consiga ponerse al día en una situación de cambio de normativa⁷⁰.

Añadir por último que, algunas amnistías buscan con su implementación, **romper con estructuras sancionadoras que son incompatibles con la marcha del sistema económico** y la complejidad de las relaciones entre los contribuyentes, además de por el hallazgo de nuevas técnicas más perfeccionadas de fraude fiscal, siendo la amnistía una oportunidad clave para endurecer la ejecución de los procedimientos recaudatorios y aumentar las sanciones, así como la probabilidad de inspección⁷¹.

Desde una perspectiva más general, el principal objetivo de un programa de amnistías es que afloren aquellos ingresos que se encuentran ocultos y, para alcanzar esto, la implementación de las medidas debe ser adoptada en las condiciones más convenientes que resulten.

⁶⁸ Prieto Jano, M. J., *opt. cit.*, p. 228.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 229-230.

⁷⁰ Iglesias Casais, J. y González Méndez, A., “La evasión fiscal y su ‘amnistía’. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica” *Dereito*, vol. 22, 2013, p. 197.

⁷¹ Leonard, H. y Zeckhauser, R., “Amnesty, enforcement, and tax policy” *Journals of the University of Chicago*, vol. 1, 1987, p. 58.

2.3 Consecuencias de la no regularización

Se vienen mencionando los objetivos de las amnistías y, por consiguiente, los beneficios que estas atraerían. Sin embargo, conviene también analizar cuáles son las principales consecuencias de la no regularización del agente económico como alternativa frente a una amnistía, es decir, qué implicaría continuar con una conducta evasiva.

En este sentido y como se ha comentado, la decisión de evadir impuestos derivará de un análisis entre los beneficios que surgen de la evasión fiscal y los costes de la detección⁷². Se deberá tomar entonces como punto de partida en las consecuencias de la no regularización de la situación de un evasor, la asunción del **riesgo de rastreo por parte de la Administración** de aquellas rentas no declaradas.

Derivado de este riesgo, la posible actuación posterior, será que la Administración inicie un procedimiento de inspección o revisión, con la consiguiente atribución de una **infracción** por dejar de ingresar según lo establecido en el art. 191 de la LGT. Esta sería la principal consecuencia de la conducta evasiva del sujeto. Además, otras consecuencias directamente derivadas de la infracción son:

- La imposición de **sanciones directas** por evasión fiscal, que serán graduadas en base al art. 187 de la LGT.
- **Sanciones indirectas** en lo relativo a costes de reputación o psicológicos en lo relativo al sentimiento de culpabilidad;
- E incluso **detención y penas de prisión** para aquellos casos que sean calificados de muy graves (art. 184. LGT), llegándose incluso a tipificar como delito penal⁷³.

Sin perjuicio de lo anterior, hay que hacer notar que, una de las consecuencias de la no declaración del contribuyente y que ha adquirido gran relevancia en cuanto que es uno de los principales motivos de detección e imposición de sanciones, es la relativa al incremento no justificado de patrimonio.

⁷² Baer, K., "Economic Analysis" en Baer, K. y Le Borgne, E. (ed.), *Tax amnesties: Theories, trends and some alternatives*, International Monetary Fund, Washington D. C., 2008, p. 11.

⁷³ *Ibid.*, p. 12.

2.3.1 Incrementos no justificados de patrimonio

Dentro de este marco y en lo que afecta a la ocultación, ya sea total o parcial de las rentas obtenidas y no declaradas, es que pueden dar lugar a un incremento no justificado de patrimonio en cuanto que el nivel de ingresos de un sujeto sea incompatible con los gastos en los que incurre⁷⁴. No obstante, este incremento no solo tiene cabida en la relación ingresos-gastos, sino que también se puede originar mediante la exteriorización de las rentas ocultas a través de su inversión en adquisiciones “a título oneroso” que la Administración consigue aflorar y que carecen de justificación suficiente.

Estos incrementos no justificados pueden darse tanto en personas físicas, principalmente por ocultación de rentas, como en personas jurídicas con el empleo de pasivos ficticios o elementos ocultos que son activos, pero no figuran en la sociedad.

Por su parte, la Ley 35/2006 establece en su art. 39 que: *“Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales”*. En resumidas cuentas, si cualquier enriquecimiento proviene de un incremento de patrimonio (en el IRPF), el hecho de que se descubran bienes donde no exista relación alguna entre la renta que se declara y el patrimonio que se posee, supondrá un indicador de que se ha producido una ocultación.

Por otro lado, y en lo que respecta a las rentas no declaradas en el IS, el art.121.1 de la Ley 27/2014 establece que: *“Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.*

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.”

⁷⁴ Sánchez Rojas, O., “Incremento patrimonial no justificado” *La Superintendencia nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*, 2013, núm. 1, p. 31.

Una vez que los órganos inspectores han procedido a la regularización del incremento no justificado, incoando la pertinente Acta, en la cual será determinada la cuota a ingresar junto con los intereses de demora, se procederá de forma separada a extender el pertinente expediente sancionador. En tal caso, se estará incurso en la infracción prevista en el art. 191 de la LGT. Ciertamente, el precitado artículo regula la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (excluyendo el caso del art. 27 LGT).

A continuación, se procederá a calificar la infracción cometida como leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en el art. 184 de la LGT. Y una vez calificada, la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

Qué duda cabe que la existencia de incremento no justificado determinará la calificación de la sanción como grave o muy grave. Dicha calificación dependerá de los criterios previstos de ocultación o medios fraudulentos (ambos definidos en el art. 184 de la LGT).

Si concurriera ocultación, la sanción será calificada como grave, en cuyo caso la sanción por infracción grave consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del art. 187 de esta ley.

Si se hubiesen utilizado medios fraudulentos la sanción habría de ser calificada como muy grave, y en tal caso la sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará de la misma forma que en el caso anterior.

Otro aspecto muy diferente y que puede dar lugar a confusión, es el relativo al régimen sancionador de los incrementos no justificados de patrimonio para los bienes no declarados en el extranjero, que se encontraba regulado en la DA 1ª de la Ley 7/2012, por la que se imponía una sanción del 150% de la cuota derivada de la imputación calificando

así la infracción tributaria de muy grave. No obstante, tras la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, en el asunto C-788-19 determina la falta de proporcionalidad de las sanciones⁷⁵ y, en consecuencia, se dicta la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se deroga dicha disposición.

⁷⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022 en el asunto C-788-19 [versión electrónica – base de datos Eurlex. Identificador Europeo de Jurisprudencia: ECLI:EU:C:2022:55].

3. ORIGEN DE LAS AMNISTÍAS Y LAS AMNISTÍAS ESPAÑOLAS

Por su propia naturaleza, la creación y celebración de un programa de amnistía fiscal, se debe principalmente a que en el país existe un alto nivel de economía sumergida y casos de fraude fiscal, lo que conduce a una pérdida de recaudación de la Administración y afecta de manera negativa a la economía de un país.

Como se viene mencionando, una de las causas por las que un contribuyente evade impuestos es porque considera que existe una autoridad corrupta malversando fondos y/o debido a malos controles de los que es consciente y toma en su beneficio. Así, la deshonestidad y la economía sumergida son dos indicativos del descontento de una población⁷⁶.

A pesar de que una amnistía fiscal suele ser percibida como algo excepcional y novedoso, han sido numerosas las medidas de perdón fiscal que se han aprobado en administraciones tributarias a nivel internacional y durante las últimas décadas en beneficio de contribuyentes que aceptasen declarar aquellos impuestos que habían evadido en el pasado. Tal es el caso de las amnistías de Filipinas celebradas entre la década de los 70 y 80; el caso de Francia de 1986; Italia en 2001; Grecia en 2004 o el caso de Portugal de 2005.

Así, existen países donde las normas vigentes incluyen la presencia de una amnistía permanente en cuanto que se concede a los contribuyentes la oportunidad de presentar declaraciones fuera de plazo. Tal y como se ha venido mencionando en lo que respecta a la duración de las amnistías, y como es el caso de España con la opción de presentar declaraciones extemporáneas sin sanciones ni recargos, autores como *Peter Stella* sostienen la prevalencia de este tipo de amnistías frente a las temporales en cuanto que estas últimas resultan algo ineficaces en lo referido a generar ingresos adicionales⁷⁷.

Siguiendo esta línea y al margen de estos casos de amnistías permanentes, existen otros países en los cuales se han establecido amnistías puntuales, e incluso múltiples, sea por ejemplo el caso de Estados Unidos donde una amnistía se declara en diferentes regiones,

⁷⁶ Monterrosa, M. J., *opt. cit.*, p.31.

⁷⁷ López Laborda, J. y Rodrigo Saucó, F., *opt. cit.*, p. 137.

o el caso de Filipinas donde se han promulgado diversas amnistías consecutivas a nivel nacional⁷⁸.

En cuanto a España, se pueden señalar como medidas de amnistía y regularización las contenidas en la Ley 50/77, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal⁷⁹; la Ley 14/85, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinado Activos Financieros⁸⁰; la Ley 18/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁸¹ y por último, 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 público⁸².

3.1. Regularización fiscal de 1977

Previo a la explicación de esta regularización, conviene contextualizar la difícil situación económica en la que se encontraba España. Con un 30% de inflación, un déficit exterior negativo de 5.000 millones de dólares, un 5.7% de personas sin empleo y una subida del precio de las compras en el exterior del 25%, los principales partidos políticos firmaron los *Pactos de la Moncloa* con la finalidad de frenar el avance de la crisis⁸³.

Se realizaron así numerosas reformas del sistema fiscal, siendo una de ellas la regularización fiscal voluntaria. Esta se regula en la Ley 50/77, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y fue la primera regularización fiscal que se desarrolló en el país, promulgándose un año antes que la Constitución Española y en estrecha relación con la Transición⁸⁴.

⁷⁸ Monterrosa, M. J., *opt. cit.*, p. 31.

⁷⁹ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes para la reforma fiscal (BOE 16 de noviembre de 1977).

⁸⁰ Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros (BOE 30 de mayo de 1985).

⁸¹ Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 7 de junio de 1991).

⁸² Decreto 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE 31 de marzo de 2012).

⁸³ Zamarriego Muñoz, A., “Los Pactos de la Moncloa y el sistema financiero: una referencia a las Cajas de Ahorros” *eXtoikos*, núm. 20, 2018, pp. 23-24.

⁸⁴ Ranz Alonso, E., “La ley de amnistía, puente a la libertad, y soporte para la impunidad” *Historia y comunicación*, vol. 23, núm. 2, p. 309.

Esta regularización se empleó como fórmula de repatriación de aquellos que tuvieron cuentas fuera de España durante la dictadura Franquista y buscaba poner punto y aparte respecto a la situación preexistente.

En lo referido al Impuesto General sobre la renta de las Personas Físicas, esta norma en su Capítulo V, dedicado a la “*Regularización voluntaria de la situación fiscal*” y, en concreto en su art. 30, permitía a los sujetos pasivos regularizar de manera voluntaria y extemporánea su situación tributaria por las rentas percibidas durante el año 1976 a través de una declaración complementaria. Además, se eliminaba cualquier posibilidad de que las cuotas de la regularización fuesen objeto de sanciones o recargos.

Este sistema suponía una auténtica amnistía, pues el defraudador podía de manera voluntaria regularizar su situación tributaria ingresando el mismo importe que hubiese sido satisfecho en caso de haber cumplido con sus obligaciones y, suponía además la supresión de los posibles antecedentes que el sujeto pasivo pudiese tener. Esta nueva reforma, se asemejaba así al régimen actual de declaraciones complementarias (art. 112 de la LGT) cuya finalidad es modificar o completar una presentación impositiva anterior a causa de un error u omisión y donde, al igual que en esta amnistía, no se aplican recargos siempre y cuando se presente dentro del plazo de la declaración original puesto que, de otro modo, se trataría de una declaración extemporánea.

En lo que respecta a la tributación de las personas jurídicas, y en concreto a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios, en el art. 31 de esta ley se pretendía regularizar los balances, de manera que salieran a relucir los bienes, derechos y obligaciones reales que se encontrasen ocultos con la correspondiente exención tanto de los impuestos directos como de los indirectos.

3.2. Regularización fiscal de 1985

En 1985, ya con la Constitución Española en vigor, se celebró la segunda regularización tributaria comúnmente conocida como “*Amnistía del ministro Boyer*”. Se trata de una amnistía implícita en cuanto que en la lectura de la norma no se pone de manifiesto la existencia de una amnistía en sentido estricto. En la exposición de motivos de esta ley se

argumentó la necesidad de regular las nuevas fórmulas que estaban surgiendo para alterar la manera de tributar determinados activos financieros.

Con esta regularización, se permitía como medida excepcional el afloramiento de rentas ocultas que estaban siendo obtenidas a través de la compra de letras o pagarés emitidos por entidades financieras y grandes compañías como recurso para obtener financiación, sin penalización fiscal alguna y de forma anónima. Así, la Ley 14/1985 establece que los activos financieros se declaren en caso de plusvalía puesto que, hasta el momento sólo se declaraban minusvalía produciendo así una maximización del beneficio fiscal. Estos activos tendrían una retención del 45% para aquellos casos en los que existiera un rendimiento implícito mientras que, para el resto, la retención sería del 18%. Además, se exceptuaba la retención del art. 8.1 a) de esta misma ley con lo que se le permitía a los evasores de impuestos con rentas ocultas la posibilidad de adquirir pagarés del Tesoro Público y cuyos rendimientos no estarían sometidos a retención ni tampoco a recargos o sanciones.

3.3. Regularización fiscal de 1991

El ministro de Economía, Carlos Solchaga, en 1991 a través de la Ley 18/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, introdujo una nueva amnistía en sus Disposiciones Adicionales decimotercera y decimocuarta en la que se establecía la posibilidad de realizar una regularización tributaria durante el ejercicio de 1991 a través de dos procedimientos distintos. Muy ligada a la amnistía de 1985, el primer procedimiento establecido en la Disposición Adicional decimotercera consistió en el canje de activos financieros, canjes de pagarés del Tesoro, ya mencionados en la anterior regularización, por activos de Deuda Pública Especial, cuya rentabilidad era mucho menor y por tanto mucho menos atractivos que los anteriores.

La principal finalidad que trataba de perseguir la Administración era la de posibilitar en el futuro una mejora en el nivel del cumplimiento fiscal puesto que, la Ley 14/1985 seguía manteniendo como opacos determinados activos financieros a los que ahora se les daba una mayor transparencia.

Entre sus características, la Deuda Pública Especial estaría representada mediante anotaciones en cuenta, sería emitida al descuento y, lo más ventajoso, su vencimiento sería de 6 años a contar desde su emisión.

En la medida en que el vencimiento era a los 6 años y, el plazo de prescripción fiscal en el ámbito tributario era de 5, aquellos titulares que accediesen al canje de sus pagarés del Tesoro y otros activos habrían conseguido regularizar su situación sin coste fiscal alguno, siempre y cuando los poseyeran hasta su vencimiento, pues, cuando fuesen conocidos por la Administración en 1997, el ejercicio de 1991 ya habría prescrito.

Por otro lado, en la Disposición Adicional decimocuarta, se concedió a los sujetos pasivos la opción de presentar antes del 31 de diciembre de 1991 declaraciones complementarias e ingresos por cualquier tipo de concepto tributario que hubiese sido devengado en fecha anterior al 1 de enero de 1990, sin el requerimiento de recargos, sanciones o intereses de demora que pudieran ser exigibles por las deudas tributarias y sin que se produjera la interrupción de los plazos de prescripción.

Los resultados obtenidos con esta regularización fueron diversos en cuanto que, a lo largo del año, la falta de respuesta de los contribuyentes anunciaba el fracaso de la medida y no fue hasta los últimos días de diciembre cuando se concentró la mayor parte de la participación en canje de activos y presentación de Declaraciones complementarias. Así, según datos oficiales, los Pagarés que fueron canjeados alcanzaron cerca del 60% de estos títulos. Respecto las declaraciones complementarias, no fueron muy cuantiosos los importes aflorados puesto que la recaudación global por los impuestos sobre la renta y patrimonio tan solo alcanzó el 0.8%, siendo el resultado peor de lo esperado⁸⁵.

3.4. Regularización fiscal de 2012

El gobierno español aprobó en 2012 el 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.

⁸⁵ López Laborda, J. y Rodrigo Saucó, F., *opt. cit.*, p. 143.

En la exposición de motivos I se justifican estas medidas sobre la base de que dada la situación que atravesaba la economía española, resultaba necesario adoptar las medidas introducidas con la principal finalidad de reducir el déficit público y corregir lo antes posible los principales desequilibrios que se muestran en esta. De ahí, la justificación de la adopción de estas medidas con urgente necesidad bajo el amparo del Decreto-Ley.

Por otro lado, en su apartado II se pone de manifiesto la prioridad de conseguir un incremento de los ingresos fiscales procedentes del IS con la introducción de ciertas medidas que serán aplicables también para el IRPF e IRNR.

Finalmente, se considera necesario fomentar que los obligados tributarios puedan voluntariamente regularizar sus situaciones pasadas para estar al corriente de sus obligaciones tributarias exonerando con ello la responsabilidad penal por las regularizaciones efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria, según lo previsto en el apartado VII de la Exposición de motivos del Real Decreto.

La regulación de lo establecido en la Exposición de motivos puede encontrarse en la Disposición Adicional 1ª que regula la Declaración Tributaria Especial (en adelante DTE).

El primer apartado de la disposición establece que podrán presentar esta DTE aquellos contribuyentes del IRPF, IS e IRNR que fuesen titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en estos impuestos. Es decir, se pretendía aflorar aquellas rentas que se encontraban en la economía sumergida. La imposición de cualquier otro tributo con relación a las operaciones realizadas debería regularizarse mediante una declaración complementaria (véase el caso del IVA).

Respecto a la cuantía a ingresar por esta regularización, se estableció en el segundo apartado que sería la resultante de aplicar al precio de adquisición de los bienes o derechos un gravamen del 10%. Estableciendo por otro lado la no exigibilidad de sanciones o intereses de demora dependiendo del grado de cumplimiento de este precepto.

En el apartado 4 se resalta la voluntariedad de la medida en cuanto que no se permitía a los contribuyentes de los respectivos impuestos y periodos impositivos regularizar su situación en caso de que existiese alguna notificación previa o procedimiento abierto de inspección o comprobación por la Administración tributaria.

En lo que respecta al plazo, la oportunidad de presentar la DTE estaba limitada a un periodo concreto que finalizaría el 31 de diciembre de 2012, tal y como aparece regulado en el apartado 5 de esta Disposición.

Además, también podía ser objeto de regularización el dinero en efectivo siempre y cuando la titularidad de este fuese ostentada en momentos anteriores al 31 de diciembre de 2010 y se hubiese depositado previo a la DTE en cuentas bancarias españolas, de la Unión Europea o de países del Espacio Económico Europeo que tuviesen convenio con España.

Con las medidas introducidas, tal y como viene mencionado en la Exposición de motivos, se pretendió aumentar la recaudación de la Administración con la consiguiente reducción del fraude fiscal además de facilitar un mayor control de rentas y bienes situados en el extranjero.

Para fomentar la participación en este programa, el Gobierno español anunció medidas para la lucha contra el fraude fiscal que entrarían en vigor a partir de enero de 2013 entre las que se incluía el endurecimiento de los castigos a aquellos contribuyentes que no informasen sobre elementos patrimoniales en el extranjero con la imposición de multas exorbitantes o la figura de la ganancia patrimonial no justificada entre otras.

En este sentido, la lucha internacional contra el fraude fiscal comenzaba a intensificarse gracias a una mayor cooperación entre países a través de acuerdos de intercambio de información y firma de convenios.

El ministro de Hacienda del momento, Cristóbal Montoro, anunció que se recaudaron 1.191 millones de euros a través de la amnistía fiscal, concluyendo con el éxito de la medida (a pesar de que se recaudó tan solo la mitad de lo que estaba previsto por Hacienda) y comparándolo con los resultados obtenidos en años anteriores. Hay que

mencionar que, el grueso de las declaraciones se produjo los últimos días antes de que terminara el plazo⁸⁶.

Sin perjuicio de lo anterior, cabría destacar que el Real Decreto-Ley 12/2012 fue objeto de una fuerte polémica en cuanto que se impugnó mediante un recurso de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional y adicionalmente, se interpuso un recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional. La STC núm.73/2017 por la que se resuelve el recurso, establece la inconstitucionalidad de la medida en lo referido al tipo de norma que se empleó, justificando que un Decreto-Ley no puede ser utilizado para crear tributos ni tampoco para introducir excepciones en el deber de contribuir a los gastos públicos en virtud del art. 31 CE al tratarse, según el art.86 CE de una disposición legislativa para los casos de “*extraordinaria y urgente necesidad*”⁸⁷.

No obstante, no se trata del único caso en el que esta figura se ha empleado con una gran profusión, dejando de lado el carácter extraordinario que la CE le atribuye y permitiendo de esta manera que numerosos paquetes de medidas puedan ver con frecuencia la luz a través de este tipo de legislación y poniendo así de relieve el carácter tan ordinario que está tomando.

⁸⁶ Bolaños, A., “Hacienda recauda 1.200 millones gracias a la amnistía fiscal, la mitad del objetivo”. El País, 3 de diciembre de 2012. (Disponible en https://elpais.com/economia/2012/12/03/actualidad/1354545669_643372.html; última consulta 29/03/2022).

⁸⁷ STC núm. 73/2017, de 8 de junio de 2017, FJ segundo.

4. TIPOS DE AMNISTÍAS

Siguiendo lo establecido por López Laborda y Rodrigo Sauco, la realidad es que existe una gran heterogeneidad en el diseño e implementación de los programas de regularización dependiendo del tipo de objetivos que las Administraciones de un país traten de perseguir⁸⁸. Existen por tanto diferentes tipos de programas que pueden clasificarse en función de su ámbito temporal, subjetivo, la magnitud de las amnistías, así como por el tipo de incentivo que introducen.

En primer lugar, respecto al ámbito temporal y como se ha mencionado previamente, podemos observar la existencia de amnistías temporales por un lado, y amnistías permanentes por otro, que suelen caracterizarse por formar parte del sistema fiscal del país que las incluye.

A continuación, en cuanto a la magnitud de las amnistías, José Manuel Iglesias y Amelia González clasifican a estas en puras, si solo condonan la sanción que se hubiere establecido, o amnistías extensivas, que se caracterizan por el perdón no solo de la sanción impuesta, sino también de los intereses de demora o los recargos correspondientes, se trata así de una condonación parcial de la deuda tributaria⁸⁹.

Por su parte, Olmeda Díaz y Roig Cotanda hacen una clasificación similar y denominan a las amnistías puras, como aquellas que eliminan cualquier tipo de sanciones pero que reclaman la cuota líquida inicial junto con los intereses de demora, poniendo así al agente económico en la misma situación que aquellos contribuyentes honestos. Por otro lado, la amnistía extensiva implica la amplitud en la reducción de la responsabilidad del sujeto pasivo⁹⁰. La inclusión de un programa en una u otra de estas dos categorías adquiere cierta relevancia a la hora de juzgar la lesión al principio de equidad pues la aplicación de una

⁸⁸ López Laborda, J. y Rodrigo Sauco, *opt. cit.*, p. 123.

⁸⁹ Iglesias Casais, J. y González Méndez, A., *opt. cit.*, pp. 197-198.

⁹⁰ Olmeda Díaz, M. y Roig Cotanda, M. J., "Tax Amnesty and Tax Offence: The degree of Effectiveness, Rentability and Equity in the Spanish Democracy (1978-1992)", *International Institute of Public Finance*, 1993, pp. 6-7.

amnistía extensiva supone así un trato desigual para quienes la Ley había considerado iguales⁹¹ en virtud del principio de igualdad contributiva⁹².

Se puede hacer referencia a otro tipo de clasificación atendiendo a los distintos tipos de incentivos que se pueden introducir en los programas, distinguiendo entre:

- Amnistías de revisión, en ellas se aplica una sanción reducida para aquellos contribuyentes que deciden regularizar declaraciones anteriores. En este tipo de amnistías, los agentes económicos pueden ser sometidos a inspecciones en el futuro⁹³.
- Amnistías de inspección, que se basan principalmente en la promesa por parte de la Administración de no inspeccionar determinados períodos en contraprestación del pago de una tasa por parte del contribuyente⁹⁴.
- Amnistía de procesamiento, consistente en la exención parcial de las sanciones y penas para aquellos evasores que, habiéndose declarado culpables, faciliten las labores judiciales. En este caso sólo se suspende la facultad de persecución de la administración⁹⁵.

Otro tipo de amnistías son aquellas que afectan al ámbito subjetivo, estrechamente relacionadas con el tipo de cobertura que una amnistía pretende dar. Una primera clasificación dependería de, si los contribuyentes se encuentran bajo un procedimiento de inspección o no. Es decir, si se permite participar en una amnistía a evasores que ya son conocidos por la Administración o, si por el contrario se les excluye de esta posibilidad⁹⁶.

Una segunda clasificación del ámbito subjetivo se centra en la delimitación del tipo de persona que puede acogerse al programa de una amnistía, esto es, si van destinadas a personas físicas, jurídicas o ambas. Así, en una amnistía que se lleve a cabo una

⁹¹ López Laborda, J. y Rodrigo Sauco, F., *opt. cit.*, p. 124.

⁹² *Principio de igualdad contributiva: el concepto "horizontal" de este principio supone que, quienes se encuentran en igual situación en términos de capacidad contributiva, deberán tributar el mismo monto de impuesto. Por otro lado, el concepto "vertical" del principio significa que, aquellos en diferentes niveles en lo que a la capacidad contributiva respecta, deberán tributar importes diferentes.*

⁹³ Franzoni, L.A., "Punishment and grace: On the economies of permanent amnesties" *Public Finance*, núm. 3, 1996, p. 355.

⁹⁴ *Id.*

⁹⁵ *Id.*

⁹⁶ Alm, J. y Rath, D. M., 2014, *opt. cit.*, p. 2.

regularización respecto al IRPF solo podrán participar las personas físicas. Lo mismo puede suceder con el IS donde tan solo las personas jurídicas podrían acogerse a ella. Otras amnistías, sin embargo, pueden tratar de regularizar declaraciones procedentes de diversos impuestos, con lo que cabría la participación de personas tanto físicas como jurídicas y se podría hacer así una nueva clasificación en función del tipo de tributo aplicable.

En línea con lo planteado, las combinaciones que pueden realizarse de estas clasificaciones son numerosas y dependen en gran medida de la finalidad que una administración busque con la implementación de un programa. Así, por ejemplo, la regularización fiscal de 2012 se podría clasificar de temporal por estar las medidas vigentes durante un determinado periodo. Desde el punto de vista subjetivo, podían participar en ella tanto personas físicas como jurídicas no sometidas a procedimientos de inspección, y operando tan sólo sobre los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR (amnistía parcial). Otra clasificación de esta amnistía sería de revisión en cuanto que los participantes no quedaban exentos de futuras inspecciones y debían pagar un tipo reducido del 10%. Por otro lado, en el caso de Filipinas mencionado en capítulos anteriores, las sucesivas amnistías que se han celebrado en el país tenían un carácter general en cuanto que afectaba al impuesto sobre la renta de personas, sociedades y patrimonio y era extensiva pues se concedía el perdón de multas y penas⁹⁷.

Asimismo, las amnistías fiscales rara vez suelen tratarse de programas aislados, sino que forman parte de un paquete de medidas más amplio y que además afectan a otro tipo de variables. Estas son las llamadas medidas de soporte que tratan de complementar a las amnistías en la persecución de los objetivos de rentabilidad, eficacia e igualdad.

En definitiva, tal y como se ha expuesto, son numerosas las combinaciones que pueden realizarse de los tipos de amnistías, lo que lleva a que en la actualidad exista una gran heterogeneidad de estos programas. Es por ello por lo que, no parece factible la comparativa entre diferentes amnistías de cara a valorar el éxito o fracaso puesto que, cada una de ellas puede tener un objetivo diferente. Así las cosas, el éxito de una amnistía

⁹⁷ Monterrosa, M.J., *opt. cit.*, p. 31.

dependerá principalmente de que se haya llevado a cabo un planteamiento efectivo conforme a los criterios de elegibilidad, cobertura, incentivos, duración y publicidad descritos en el primer título del presente capítulo.

CAPÍTULO III. LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL. MENCIÓN ESPECIAL A LA PROHIBICIÓN DE AMNISTÍAS FISCALES.

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 10 de julio de 2021, se publicó en el BOE la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Esta Ley incluye numerosas medidas en diferentes materias e incluso algunas de índole no fiscal contra lo que se denomina de manera general como fraude fiscal. Concretamente, se altera el contenido en 18 materias que están relacionadas con la normativa tributaria, la Ley General Tributaria y otros aspectos. Entre las numerosas modificaciones y novedades que se introducen, algunas de ellas han generado numerosas críticas, como ha sido el caso de las modificaciones introducidas respecto de la lista de morosos tributarios, la prohibición de las amnistías fiscales, la limitación en la cuantía de pago en efectivo o la modificación del sistema de recargos extemporáneos del art.27 de la LGT.

En línea con lo anterior y, al margen de la proyección jurídica de las leyes tributarias, estas suelen tener otro tipo de impacto mediático, desembocando en lo que se conoce como legislación propaganda. De esta forma, una de las manifestaciones de una crisis jurídica como norma es la proliferación de disposiciones legales destinadas a generar estados de opinión pública, y cuya transcripción en los medios muchas veces no corresponde a su verdadero contenido⁹⁸.

⁹⁸ García Novoa, C., “Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales” *Quincena fiscal*, núm. 17, 2021, p. 22.

Con la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, nos encontramos en una situación similar en cuanto que, a pesar de que la principal finalidad de esta era la lucha contra el fraude fiscal con la consiguiente introducción de mecanismos para combatirlos, la realidad es que se trata finalmente de una norma miscelánea en cuanto que está compuesta por disposiciones fiscales de las cuestiones más diversas. En esta línea, se podría clasificar la Ley 11/2021 como una ley ómnibus pues introduce modificaciones en una gran variedad de impuestos y textos legislativos que, por su materia y contenido, deberían regularse en leyes separadas⁹⁹.

Así las cosas, en la Ley 11/2021 se incluyen medidas que propiamente podrían calificarse como antifraude, ya sean las medidas sobre la obligación de informar sobre la titularidad de monedas virtuales, la definición del concepto de jurisdicción no cooperativa, la reducción en la cuantía para pagos en efectivo... con otras en las que el objetivo es incitar al cumplimiento voluntario, como es la modificación del régimen de recargos por ingreso extemporáneo o el incremento de la reducción por actas con acuerdo del 50% al 65% y por pronto pago del 25% al 40%.

Sin perjuicio de lo anterior, existen otras muchas previsiones que difícilmente se podría decir que están destinadas a combatir el fraude, sino que su finalidad es la de corregir una serie de desajustes legales, como es el caso de la no actualización del valor en pactos sucesorios además de dar cobertura legal a una serie de prácticas que no la tenían o era dudoso que la tuvieran, así como elevar algunas previsiones reglamentarias a rango de ley, como es la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión en los casos de dispensa de garantías total o parcial¹⁰⁰.

Por otro lado, muchas de las medidas previstas en la Ley 11/2021 son respuestas puramente legislativas a los infortunios judiciales de la Administración Tributaria. De esta manera, se ha decidido cambiar el ordenamiento a favor de la Administración en respuesta a ciertos fallos judiciales. Un claro ejemplo de ello es la reforma del artículo 113 de la LGT con la que se permite la entrada en el domicilio aún cuando no se haya

⁹⁹ Despacho Uría Menéndez., “La Ley 11/2021, de 30 de junio, una nueva ley ómnibus”, Nuestras noticias, 2021 (Disponible en <https://www.uria.com/es/prensa/1284-la-ley-112021-de-30-de-junio-una-nueva-ley-omnibus> ; última consulta 05/04/2022).

¹⁰⁰ García Novoa, C., *opt. cit.*, p. 23.

iniciado el procedimiento, o la posibilidad de solicitar la autorización de entrada antes del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos, con la condición de que se identifique al obligado tributario, además de aquellos conceptos y periodos que serán objeto de la comprobación. Con esta medida se trata de disolver la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019¹⁰¹.

Como consecuencia de lo novedosa que puede resultar la presente ley al llevar en vigor menos de 1 año, cabe destacar que no existe demasiada bibliografía que permita analizar en profundidad el tema que me concierne. No obstante, y como se ha venido mencionando, esta ley ha tenido un gran impacto y ha suscitado numerosas controversias respecto algunas de las modificaciones que ha introducido, entre ellas, la prohibición de las amnistías fiscales que analizaré a continuación.

¹⁰¹ *Id.*

2. PROHIBICIÓN DE AMNISTÍAS FISCALES

En cuanto al tema objeto del presente estudio, una de las novedades introducidas en la Ley 11/2021 supone la prohibición de las conocidas amnistías fiscales.

Esta prohibición es introducida mediante el artículo decimotercero de esta nueva Ley con la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. .

Entre las numerosas modificaciones introducidas con este artículo, la primera es la referida a la prohibición de las amnistías fiscales.

Se modifica el apartado 1 del artículo 3 de la LGT dedicado a los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario, que previamente establecía lo siguiente: *“1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”*.

Con el cambio introducido por la Ley 11/2021, se añade un nuevo párrafo dentro del propio apartado 1 y queda redactado de la siguiente manera: *“1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.*

A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente”.

Cabe destacar que, en lo relativo al término empleado como *“instrumento extraordinario de regularización fiscal”* se refiere en sentido estricto e implícitamente al propio nombre y concepto de amnistía fiscal en cuanto que, tal y como se ha mencionado en capítulos anteriores, la LGT permite la declaración extemporánea en su artículo 27 asemejándose esta a una amnistía permanente puesto que se excluyen las sanciones que hubieran podido exigirse. Este artículo se ha mantenido, introduciendo tan solo un aumento del recargo y

transformándose por tanto en un instrumento ordinario a ojos de la Administración Tributaria.

En la Exposición de Motivos de esta Ley se justifica la modificación de la LGT en base de que *“el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 de la Constitución española, en palabras del máximo intérprete de la Constitución, el Tribunal Constitucional, implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado”*.

De la exposición de motivos se puede deducir que, el hecho de prohibir las amnistías fiscales encuentra su principal argumento en la defensa del principio de igualdad¹⁰² en cuanto que estas medidas suponen una discriminación para los obligados tributarios que sí cumplen con sus obligaciones, siendo por tanto las amnistías fiscales contrarias al art. 31 CE.

No obstante, atendiendo a la doctrina sobre el principio de igualdad ante la ley, cabe resaltar la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, en la que respecto del tema que se está tratando y como resume Sánchez Huete, *“el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados”*¹⁰³.

De esta forma, una amnistía fiscal no parecería ir en contra del art. 31 de la CE siempre y cuando se encuentre debidamente justificada y tenga presentes los principios de la tributación, en concreto el de igualdad junto con el de capacidad económica.

¹⁰² La CE garantiza la igualdad de los ciudadanos ante la ley de manera que no exista discriminación entre la ciudadanía en circunstancias que resulten idénticas lo que implica el trato igualitario tanto de individuos como de situaciones que resulten idénticas, así como el trato desigual de los individuos y de situaciones que sean diferentes. (Sánchez Huete, M. Á., *opt. cit.*, p.114).

¹⁰³ Sánchez Huete, M. Á., *opt. cit.*, pp. 114-115.

Por otro lado, el art. 13 de la ley 11/2021 se ampara en la ya mencionada sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio por la que se declara inconstitucional la declaración tributaria especial previamente establecida por la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, norma por la que se introdujo la conocida amnistía de 2012.

Es importante destacar que, atendiendo a la sentencia del TC 73/2017 y en concreto a su Fundamento Jurídico 6º este establece que *“la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 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 artículo 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional.*

Por lo demás, esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, por contradecir el artículo 86.1 CE, hace innecesario entrar a conocer de la lesión de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad recogidos en el artículo 31.1 CE, alegada también por los diputados recurrentes”.

Así las cosas, en esta resolución, lo que se declaró inconstitucional de la amnistía fiscal de 2012, fue el instrumento normativo utilizado para su implementación, esto es, el Decreto-ley, por ser contrario al art. 86.1 CE¹⁰⁴. No obstante, la sentencia establece en el Fundamento Jurídico 5º algunas consideraciones concernientes a la declaración tributaria especial en relación con las exigencias del principio de igualdad y capacidad económica comprendidas en el art. 31.1 de la Constitución.

¹⁰⁴ Art 86.1 CE: *“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.”*

El FJ 5º de la sentencia 73/2017, establece que “... *la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Viene así a legitimar 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. El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular*”.

Lo que viene a decir este FJ es que, la justificación de la medida introducida tenía como principal finalidad la obtención de un mayor número de ingresos empleándose de esta manera como una medida extraordinaria en una situación de crisis, y prescindiendo en esta regularización de los principios de igualdad y de capacidad económica. Por tanto, el fundamento de esta medida resultaba extrafiscal en cuanto que no se encontraba basado en los ya mencionados principios ni en los fines constitucionalmente protegidos del art. 2 LGT que se encuentran vinculados a la estabilidad presupuestaria. De esta manera, una justificación suficiente más allá del argumento de la obtención de una mayor recaudación podría haber justificado la constitucionalidad de la medida.

Otro punto que destacar, es el relativo a la terminología empleada en el artículo 3.1 de la Ley 11/2021 puesto que sufre de cierta imprecisión¹⁰⁵. Atendiendo a la dicción literal del artículo, se prohíbe el uso de “*cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que implique una disminución de la deuda tributaria*”.

¹⁰⁵ García Novoa, C., *opt. cit.*, p. 47.

La ley define en su Preámbulo XI como deuda tributaria, “*todos los conceptos que, como los intereses de demora o los recargos, integran dicha deuda tal como queda definida por el apartado 2 del artículo 58 de la Ley General Tributaria*”¹⁰⁶”.

Más allá de lo que la Ley 11/2021 establece como deuda tributaria, conviene analizar qué se entiende por instrumento extraordinario puesto que, al ser un concepto más genérico que el propio término amnistía fiscal, abarcará mayores elementos. Cabría entonces cuestionarse si, atendiendo a este concepto serían excluidas, por ejemplo, las medidas previstas en la reforma de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre en la que se introdujo una Disposición Adicional Única con la que se permitía a aquellos contribuyentes que hubiesen obtenido pensiones en el extranjero, regularizar su situación sin tener que pagar sanciones ni intereses de demora. A esta consideración, no se le atribuyó el propio nombre de amnistía, pero, atendiendo a la nueva norma y en aplicación de lo que dispone, esta resultaría afectada¹⁰⁷.

Por otro lado, una prohibición de un concepto tan amplio podría considerarse incluso contraria a los consejos y recomendaciones que hace la OCDE en numerosos artículos y revistas, donde trata de fomentar estrategias dirigidas a que se produzca un cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, a través de programas especiales de declaración voluntaria, también conocidos como *voluntary disclosures*¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Art. 58 LGT: 1. 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.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) El interés de demora.

b) Los recargos por declaración extemporánea.

c) Los recargos del período ejecutivo.

d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.

¹⁰⁷ García Novoa, C., *opt. cit.*, p. 47.

¹⁰⁸ OCDE, 2000, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*; OCDE, 2010, *Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*.

No obstante, lo anterior, el principal problema y crítica al que se enfrenta esta disposición se refiere a la falta de eficacia que supone el hecho de establecer una prohibición futura de legislar a través de una ley ordinaria.

En esta línea, cabe mencionar que no es una novedad el hecho de prohibir mecanismos especiales de regularización mediante el empleo de una ley ordinaria. Tal es el caso de la Disposición Adicional Vigésimo Primera, de exclusión de amnistías y regularizaciones fiscales, de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 que 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”*. Como se ha podido comprobar, el fracaso de este precepto resultó más que claro¹⁰⁹.

Con ello, puede demostrarse que, la inclusión de este tipo de disposiciones en una ley ordinaria, resultan de manera evidente inútiles en cuanto que este rango de ley no influye en la regulación que el futuro legislador pueda realizar al respecto.

En el caso de la modificación de la LGT con la prohibición de los instrumentos extraordinarios de regularización, el rango de esta ley es ordinario a pesar de que en ella se regulan importantes conceptos. De esta manera, por muy codificadora que pueda considerarse la LGT, una prohibición mediante una ley ordinaria no presenta resistencia alguna a la derogación pudiendo volver a ser modificada en el futuro por cualquier otra norma de este mismo rango. Díez Picazo¹¹⁰ hace referencia a esto, cuando indica que la fuerza de la ley es originaria y no se encuentra determinada por ningún otro tipo de norma¹¹¹.

¹⁰⁹ Gaarcía Novoa, C., *opt. cit.*, p. 48.

¹¹⁰ Díez Picazo puntúa que “la capacidad de innovación y la resistencia a ser eliminada en que esa fuerza que tiene la ley consiste en una cualidad o una energía que nace de ella misma, que está ínsita en la propia naturaleza de la ley. La fuerza de la ley, al ser ésta originaria y no condicionada por ninguna otra norma, no procede del exterior ni le ha sido conferida, sino que la ostenta por el hecho mismo de ser ley. Así, la ley es, ante todo, un acto de voluntad del soberano. (Díez-Picazo, L. M., “Concepto de ley y tipos de leyes (¿Existe una noción unitaria de ley en la Constitución española?) *Revista española de derecho constitucional*, núm. 24, 1988, p. 68.

¹¹¹ García Novoa, C., *opt. cit.*, p. 48.

Resumiendo todo lo planteado, se podría concluir que, esta prohibición de las amnistías fiscales podría calificarse como una “prohibición relativa” pues no implica que definitivamente no puedan volver a existir estos mecanismos regularizadores en cuanto que la disposición legal por la que se encuentra regulada carece de la fuerza normativa necesaria.

CONCLUSIONES

Del presente trabajo se puede concluir que la presencia de economía sumergida en los países es más que evidente. La economía sumergida y el consecuente fraude fiscal acarrearán una serie de circunstancias muy perjudiciales para la economía del país, que las Administraciones tratan de remediar mediante medidas encaminadas principalmente a obtener un incremento de sus ingresos.

La figura de la amnistía fiscal es una de las principales medidas empleadas para tratar de paliar las consecuencias que implica tener considerables niveles de economía sumergida y fraude fiscal. Además, permiten a la Administración Tributaria obtener ingresos que de otra manera dudosamente hubiesen obtenido. No obstante, las amnistías no son más que una prueba fehaciente del fracaso de la administración en su lucha contra el fraude. Se puede deducir así el doble efecto que presentan en la medida en que la propia Administración no confía en que la lucha contra el fraude sea efectiva, por lo que incita a los contribuyentes a aflorar de manera voluntaria sus rentas ocultas mediante la introducción de una serie de incentivos monetarios que hagan que el programa les resulte atractivo.

Puede en este sentido percibirse una contradicción entre la visible impotencia de la Administración ante el fracaso de la lucha contra el fraude, y su renuncia a continuar en esta persecución, que la impulsa a tomar un camino más rápido con el que satisfacer la necesidad de conseguir financiación.

En definitiva, las amnistías suelen ir precedidas por crisis económicas que afectan en gran medida a un país, por lo que este mecanismo no deja de ser una medida a corto plazo para oxigenar a la economía sumergida.

Por otra parte, se han tratado de introducir en la Ley 11/2021 diversas modificaciones y novedades que pretenden “parchear” ciertas regulaciones y situaciones en beneficio de la Administración, a nuestro criterio revelando en algunos casos una importante falta de coherencia, sentido y argumentación (véase el caso de la prohibición de las amnistías fiscales).

El hecho de prohibir las amnistías fiscales mediante el procedimiento de una ley ordinaria no implica que en el futuro se encuentren estrictamente prohibidas pudiendo por tanto celebrarse siempre y cuando se encuentren debidamente justificadas y en línea con los principios de igualdad y de capacidad económica.

Por otro lado, las continuas modificaciones han dado lugar a un desgaste en la rigurosidad que debe caracterizar a la redacción de una ley, introduciéndose así conceptos ambiguos o equívocos tales como la referencia a “*instrumentos extraordinarios*” en relación a la prohibición de las amnistías fiscales.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN CITADA

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes para la reforma fiscal (BOE 16 de noviembre de 1977)

Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros (BOE 30 de mayo de 1985)

Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 7 de junio de 1991)

Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Estado para 1992 (BOE 31 de diciembre de 1991)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003)

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 (BOE 29 de noviembre de 2006)

Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE 30 de octubre de 2012)

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014)

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE 10 de julio de 2021)

Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (BOE 10 de marzo de 2022)

Real Decreto 2063/2005, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento general del régimen sancionador tributario (BOE 16 de octubre de 2005).

Real Decreto 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE 31 de marzo de 2012)

JURISPRUDENCIA CITADA

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990, de 26 de abril de 1990 [versión electrónica – base de datos Aranzadi Insignis. Ref RTC 1990\76]. Fecha de última consulta: 16 de mayo de 2022.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio de 2017 [versión electrónica – base de datos Aranzadi Insignis. Ref RTC 2017\73]. Fecha de última consulta: 25 de marzo de 2022.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022 en el asunto C-788-19 [versión electrónica – base de datos Eurlax. Identificador Europeo de Jurisprudencia: ECLI:EU:C:2022:55] Fecha de última consulta 29 de mayo de 2022.

OBRAS DOCTRINALES

Alm, J y Rath, D. M., “Tax policy analysis: The introduction of a Russian tax amnesty”, *GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper*, núm. 6, 1998, pp. 1-10

Alm, J., “Comprender y combatir la evasión fiscal”, *Índice*, 2014, p. 60

Álvarez García, S., “Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales” *Cuadernos de información económica*, núm. 229, 2012, pp. 7-12.

Anghel, B. y Vázquez Vega, P., “Economía sumergida. Comparativa Internacional y Métodos de Estimación”, *Implicaciones de la economía sumergida en España*, Círculo de Empresarios, Madrid, 2010, pp. 17-44.

Argandoña Rámiz, A., “La economía sumergida: consideraciones éticas”, *Implicaciones de la economía sumergida en España*, Círculo de Empresarios, Madrid, 2010, pp. 45-48.

Baer, K., “Economic Analysis” en Baer, K. y Le Borgne, E. (ed.), *Tax amnesties: Theories, trends and some alternatives*, International Monetary Fund, Washington D. C., 2008, pp. 11-15

Cristóbal Cristóbal, A., “El índice deflactor del producto interior bruto” *Revista Índice*, 2007, pp. 8-9.

De Miguel, I. y De Miguel, A., “Los españoles y los impuestos” *Centro de Investigaciones Sociológicas*, vol. 35, núm. 3, 2001, s.p.

Díez-Picazo, L. M., “Concepto de ley y tipos de leyes (¿Existe una noción unitaria de ley en la Constitución española?)” *Revista española de derecho constitucional*, núm. 24, 1988, pp. 47-93.

Durán- Sindreu Buxadé, A., “Fraude fiscal y educación tributaria en España” *Derecho & Sociedad*, núm. 43, 2014, pp. 207-214

Esteller-Moré, A., “Economía sumergida, fraude fiscal... y amplitud de bases” Informe Institut d’Economia de Barcelona, núm. 3, 2014, pp. 52-55.

Feige, E., “Defining and estimating underground and informal economies: The new institutional economies approach” *Work development*, vol. 18, núm. 7, 1990, pp. 989-1002.

Fernández Cruz, J. Á., “Fraude fiscal y lavado de capitales” *Política criminal*, núm. 7, 2009, pp- 151-170.

Fernández Díaz, A., “Corrupción y economía sumergida: una visión de conjunto”, *Implicaciones de la economía sumergida*, Círculo de Empresarios, Madrid, 2010, pp. 63-98.

Franzoni, L.A., “Punishment and grace: On the economies of permanent amnesties” *Public Finance*, núm. 3, 1996, pp- 353-368.

García Novoa, C., “Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales” *Quincena fiscal*, núm. 17, 2021, pp. 21-52.

Garde Roca, J. A., “Reflexiones sobre el fraude fiscal” *Papeles de Economía Española*, núm. 2, 1995, pp. 334-340.

Iglesias Casais, J. y González Méndez, A., “La evasión fiscal y su ‘amnistía’. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica” *Dereito*, vol. 22, 2013, pp. 195-223.

Jiménez Fernández, A. y Martínez-Pardo del Valle, R., “La economía sumergida en España”, *Fundación de Estudios Financieros*, núm. 4, 2013, pp. 1-94.

López Laborda, J. y Rodrigo Sauco, F., “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?” *Hacienda Pública Española/Review of Public Econocmics*, vol. 163, núm. 4, 2002, pp. 121-153.

López del Paso, R., “La economía sumergida en España”, *eXoitcos*, núm. 10, 2013, pp. 63-66.

Leonard, H. y Zeckhauser, R., “Amnesty, enforcement, and tax policy” *Journals of the University of Chicago*, vol. 1, 1987, pp. 55-85.

Lerman, A., “Tax amnesty: The federal perspective” *National tax journal*, vol. 39, núm. 3, 1986, pp. 325-352.

Linde Paniagua, E. L., “Amnistía e indulto en la Constitución española de 1978” *Revista de derecho político*, núm. 2, 1978, pp. 55-69.

Martinón, R., “Fraude fiscal” *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 2, 2012, pp. 170-175.

Mauleón, I., “Cuantificación reciente de la economía sumergida y el fraude fiscal en España” *Revista Índice*, núm. 56, 2014, pp. 56-59.

Monterrosa, M., “Amnistía fiscal, alcance y efectos” *Revista de administración tributaria*, 1992, núm. 11, 1992, pp. 31-39.

Navarro, V., *El estado de bienestar en España*, Tecnos, Madrid, 2004, pp. 1-28

Olmeda Díaz, M. y Roig Cotanda, M. J., “Tax Amnesty and Tax Offence: The degree of Effectiveness, Rentability and Equity in the Spanish Democracy (1978-1992)”, *International Institute of Public Finance*, 1993, pp. 1-27.

Prieto Jano, M. J., “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: Las amnistías fiscales” *In Anales de estudios económicos y empresariales*, núm. 9, 1994, pp. 219-242.

Ranz Alonso, E., “La ley de amnistía, puente a la libertad, y soporte para la impunidad” *Hissoria y comunicación*, vol. 23, núm. 2, pp. 307-319.

Rozas Valdés, J.A., “Procedimientos de recaudación en los Estados Unidos” *Crónica Tributaria*, núm. 84, 1997, pp. 69-91.

Ruesga Benito, S.M., “La economía sumergida en tiempos de la Gran Depresión 2.0” *Revista de Responsabilidad social de la empresa*, núm. 14, 2013, pp. 49-76.

Ruesga Benito, S., Carbajo Vasco, D. y Pérez Trujillo, M., “La economía sumergida y el ciclo económico” *Revista Atlántica de Economía*, vol. 2, 2013, pp. No tiene

Sánchez Huete, M. Á., “Medidas tributarias anticrisis de España: Análisis específico de la amnistía fiscal” *Revista de derecho*, vol. 26, núm. 1, 2013, pp. 95-117.

Sánchez Rojas, O., “Incremento patrimonial no justificado” La Superintendencia nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, núm. 1, 2013, pp. 1-158.

Serrano Sanz, J. M., “De la crisis económica en España y sus remedios”, *Prensas de la Universidad de Zaragoza*, 2011, pp. 1-136.

Solé i Puig, C., “Inmigración irregular y mercado de trabajo”, *Implicaciones de la economía sumergida en España*, Círculo de Empresarios, Madrid, 2010, p. 245.

Zamarriego Muñoz, A., “Los Pactos de la Moncloa y el sistema financiero: una referencia a las Cajas de Ahorros” *eXtoikos*, núm. 20, 2018, pp. 23-26.

RECURSOS DE INTERNET

Bolaños, A., “Hacienda recauda 1.200 millones gracias a la amnistía fiscal, la mitad del objetivo”. *El país*, 3 de diciembre de 2012. (Disponible en https://elpais.com/economia/2012/12/03/actualidad/1354545669_643372.html; última consulta 29/03/2022).

Cremades Schulz, M., “Dificultades de las regularizaciones tributarias voluntarias”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2010, pp. 91-95 (disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/2763/documento/artEsp03.pdf?id=2550> ; última consulta 06/06/2022)

Despacho Uría Menéndez., “La Ley 11/2021, de 30 de junio, una nueva ley omnibus”, *Nuestras noticias*, 2021 (Disponible en <https://www.uria.com/es/prensa/1284-la-ley-112021-de-30-de-junio-una-nueva-ley-omnibus> ; última consulta 05/04/2022).

Despacho Garrigues., “Modelo 720: publicada la regulación que elimina el régimen sancionador”, *Garrigues Comunica*, 2022 (disponible en https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/modelo-720-publicada-regulacion-elimina-regimen-sancionador ; última consulta 06/06/2022)