



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA AMNISTÍA FISCAL: ¿UNA MEDIDA EFICAZ
CONTRA EL FRAUDE? SU RELACIÓN CON LA LEY
11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN
Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.**

Autor: Blanca Pérez Ibarz

5º E3-C

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Abril 2022

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
1. OBJETIVO	4
2. METODOLOGÍA	6
CAPÍTULO I. LA AMNISTÍA FISCAL	7
1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL	7
1.1. Definición	7
1.2. Categorías y diferenciación con figuras afines	8
2. ANTECEDENTES	10
2.1. La Amnistía Fiscal de 1977	10
2.2. La Amnistía Fiscal de 1985	11
2.3. La Amnistía Fiscal de 1991	12
2.4. El intento de José Luis Rodríguez Zapatero: La Lista Falciani	13
3. LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012	14
3.1. Marco Normativo	15
3.2. Cuestiones relativas a la declaración tributaria especial	16
3.2.1. <i>Naturaleza jurídica</i>	16
3.2.2. <i>Requisitos para la práctica</i>	17
3.2.3. <i>Presentación</i>	19
3.3. El recurso de inconstitucionalidad a la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo	20
3.4. La Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio	23
4. DEBATE JURÍDICO-TRIBUTARIO SOBRE LA EFICACIA DE LA AMNISTÍA FISCAL	26
CAPÍTULO II. LA LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL	28
1. DELIMITACIONES CONCEPTUALES INICIALES	28
1.1. Fraude fiscal	28
1.2. Evasión fiscal	28
1.3. Elusión fiscal	29
2. ANTECEDENTES	30
2.1. Ley 36/2006, de 29 de noviembre	30
2.2. Ley 7/2012, de 29 de octubre	31
3. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL	33
3.1. Impuesto sobre Sociedades	33
3.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	35
3.3. Impuesto sobre No Residentes	36
3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido	36
3.5. Impuesto sobre Actividades Económicas	37
3.6. ITPAJD e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	37
3.7. Impuesto sobre el Patrimonio	38

3.8.	Ley General Tributaria	38
3.9.	Otras novedades	41
4.	RELACIÓN CON EL FENÓMENO DE LA AMNISTÍA FISCAL Y POSIBLE APLICACIÓN COMO MEDIDA DE CONTROL Y FRENO: EL MODELO 720	43
	CONCLUSIONES	48
	BIBLIOGRAFÍA	52

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
IGRPF	Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
NRC	Número de Referencia Completo
PIB	Producto Interior Bruto
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea

INTRODUCCIÓN

El fraude fiscal ha afectado a la economía española, provocando graves perjuicios, e incidiendo en la carga tributaria que los contribuyentes deben soportar. Con el fin de reducir este problema, se han implantado distintas medidas, entre las que destaca la amnistía fiscal, objeto de análisis en este Trabajo de Fin de Grado.

Junto a la misma encontramos los instrumentos normativos, entre los que cabe mencionar la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal; la cual introduce una serie de modificaciones que, adaptándose a la realidad del momento, buscan contener el fraude fiscal, siendo por ello, también, objeto de estudio del presente Trabajo.

Ser capaces de analizar estos instrumentos resulta clave para determinar su verdadera eficacia en la lucha contra el fraude, lo cual, en un momento tan convulso como el actual, justifica, sin duda, la elección de este tema.

1. OBJETIVO

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como principal objetivo acometer un estudio pormenorizado del fenómeno tributario conocido como “Amnistía fiscal”, de cara a poder evaluar la eficacia, o no, del mismo como medida para la prevención, contención y lucha contra el fraude fiscal.

En concreto, a lo largo de este trabajo se realizará una delimitación conceptual precisa del citado fenómeno, acompañada de un estudio de sus antecedentes, destacando aquí tanto las amnistías fiscales de 1977, 1985, 1991, como la denominada “Lista *Falciani*”, para, posteriormente, poder analizar la eficacia de la misma.

Se acometerá un estudio detallado de la amnistía fiscal que tuvo lugar en el año 2012 en España, con el fin de poder conocer tanto el marco normativo, como las principales cuestiones tributarias que englobaba esta declaración de carácter especial, explicando, finalmente, las consecuencias derivadas de la misma que darían lugar a la Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio, objeto, a su vez, de estudio en el presente trabajo.

Finalmente, se explicará y evaluará el debate jurídico suscitado en torno a la amnistía fiscal acerca de su eficacia real. Dicha evaluación se llevará a cabo aportando una serie de valoraciones críticas, de carácter jurídico, sin caer en consideraciones puramente periodísticas y políticas.

Otro de los objetivos, que, en ningún caso podía ser obviado, consistirá en estudiar la reciente Ley 11/2021, de Medidas de Prevención y Lucha contra el fraude fiscal, centrándonos en explicar, tanto los principales antecedentes de carácter normativo, como las modificaciones incorporadas por la misma en función de los aspectos tributarios a los que afecte.

2. METODOLOGÍA

El fraude fiscal ha sido un fenómeno que ha venido afectando desde siempre al sistema tributario.

Consecuentemente, los Gobiernos de los distintos países, y, en el caso que nos compete, el español, han tratado de implantar una serie de medidas con el objetivo de controlar, contener y frenar dicho fraude.

Uno de los mecanismos, altamente controvertido, que, en un inicio, se estableció con el objetivo de reducir este fraude fiscal fue la llamada amnistía fiscal.

Esta medida no quedó exenta de polémica, llegando incluso a alegarse la inconstitucionalidad de la misma.

Dado que este trabajo tiene un enfoque de carácter cualitativo, una vez definido el tema a tratar de forma precisa, se procedió a recopilar información sobre la cuestión a partir de artículos académicos, publicaciones doctrinales, libros, monografías, y demás documentos.

Posteriormente, se realizó una delimitación conceptual de la amnistía fiscal, un estudio de sus antecedentes y una exposición detallada de la Amnistía Fiscal de 2012. La segunda parte del Trabajo consistió en un análisis de la citada Ley 11/2021, sus antecedentes y las modificaciones introducidas por ella. Esta Ley fue, a su vez, relacionada con el fenómeno del fraude fiscal y la amnistía.

Para finalizar, se exponen una serie de conclusiones extraídas de la información previamente analizada, buscando aportar un alto contenido crítico para poder ofrecer al lector una visión que no sea exclusivamente descriptiva.

CAPÍTULO I. LA AMNISTÍA FISCAL

1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

1.1. Definición

La amnistía fiscal es definida como aquella medida que permite enervar el cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias en virtud de lo dispuesto en una ley.

Esta institución ha venido siendo aplicada con el fin de condonar aquellas infracciones de carácter tributario que se cometían, dejando al margen las que pudieran cometerse en otros ámbitos. Así, la exoneración de responsabilidad penal se aplicaría en exclusiva a las infracciones que se cometen en el seno de delitos de carácter tributario, pudiendo mantenerse para otras de distinta naturaleza.¹

Tal y como exponía Francisco Marhuenda (2017), en palabras de López y Campione (2013), *“se trata de un dispositivo legislativo que subsana comportamientos irregulares o ilícitos del contribuyente, condonando sanciones, recargos, e intereses de demora e incluso la propia cuota tributaria.”*²

Como puede observarse, existen diversas definiciones sobre esta figura, pero, en virtud de lo expuesto por María Goenechea Domínguez (2017), la más acertada y comúnmente adoptada fue la expuesta por Lerman en 1986, según la cual *“(…) 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 correspondiente a impuestos de periodos precedentes – o haberlo hecho parcialmente – y que ahora declaran por entero”*.³

¹ Rodríguez Méndez, J. A., “La amnistía fiscal en España. Especial mención al RDL 12/2012= The tax amnesty in Spain. Special mention to the RDL 12/2012”, *Buleria. Repositorio Institucional de la Universidad de León*, 2015 (disponible en <https://buleria.unileon.es/handle/10612/13516>; última consulta 28/02/2022).

² Marhuenda Manresa, F., “Fraude fiscal y amnistía tributaria”, *RediUMH*, 2017 (disponible en <http://dspace.umh.es/bitstream/11000/3821/1/TFG%20Marhuenda%20Manresa%2C%20Francisco.pdf>; última consulta 28/02/2022).

³ Goenechea Domínguez, M., “Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal”, *TDX. Tesis doctorals en Xarxa*, 2017 (disponible en <https://www.tesisenred.net/handle/10803/572077#page=1>; última consulta 1/03/2022).

Todos los autores vienen a coincidir en una serie de elementos, que implican, tanto la exoneración de responsabilidad penal por la comisión de infracciones tributarias, como la necesidad de un posterior pago de aquellas deudas tributarias que no habían sido objeto de declaración.⁴

Puede concluirse que los principales objetivos que se derivan de la implantación de esta medida se centran en lograr un incremento de la recaudación tributaria, que permita aumentar los ingresos fiscales de un determinado Estado.⁵

Podemos afirmar que aquellos objetivos perseguidos a la hora de implementar la amnistía fiscal son⁶:

- Recuperar las rentas derivadas de la ocultación de las mismas y de patrimonios, para así, poder reducir el déficit por medio de una mayor y más rápida recaudación.
- Estudiar cuáles han sido las principales causas que han derivado en la citada ocultación e impago de deudas tributarias, con el objetivo de implantar medidas en el futuro que permitan reducir el fraude fiscal.
- Constituir una medida preventiva del fraude fiscal, que preceda a otras de carácter mucho más restrictivo y punitivo, con el fin de disuadir a posibles infractores futuros.

1.2. Categorías y diferenciación con figuras afines

No existe una única categoría de amnistía, diferenciándose por parte de los autores en función de diversos criterios, entre los que podemos encontrar tanto el (i) temporal (amnistías permanentes; o temporales), como (ii) el de alcance (amnistías puras, si únicamente se condona la sanción que debía haberse ingresado; o extensivas si, por el contrario, aparte de la citada condonación se perdona, a su vez, parte de la cuota que debería satisfacer el contribuyente).⁷

⁴ Goenechea Domínguez, M., *op. cit.*, pp. 101-102

⁵ *Id.*

⁶ Rodríguez Méndez, J. A., *op. cit.*, pp. 12-13

⁷ Rodríguez Méndez, J.A., *op. cit.*, p. 13

Atendiendo a los incentivos que puede suponer esta medida, suele diferenciarse entre amnistías, (i) de revisión, pudiendo regularizarse declaraciones anteriores; (ii) de inspección, evitando que el contribuyente sea fruto de ciertas inspecciones; y (iii) de procesamiento, premiando a aquellos colaboradores durante todo el proceso judicial al declararse culpables por medio de la condonación, en parte, de la sanción.⁸

Con el fin de tener una visión clara de lo que realmente significa e implica esta medida, resulta necesario diferenciarla de otras figuras que pueden, de forma errónea, confundirse con la amnistía fiscal.

En primer lugar, cabe distinguirla de la regularización, fenómeno que permitía cumplir con aquellas obligaciones tributarias que habían sido dejadas de lado, principalmente, por alteraciones contables, sin tener lugar una modificación en la cuantía de la obligación. Esto difiere de la amnistía fiscal, pues en la misma se puede llevar a cabo por medio de un sistema de cálculo distinto de la cuota tributaria.

En segundo lugar, se diferencia del indulto en que éste implica el perdón de la pena en exclusiva; mientras que la amnistía fiscal, se ve acompañada, además del perdón, su consiguiente exclusión de responsabilidad penal, de la eliminación del hecho tipificado como delito. Para ello, se requiere una Ley que emane del Parlamento, pero no se necesita una Sentencia previa condenatoria, pudiendo aplicarse a una pluralidad de personas, en función de quiénes hayan cometido el delito.

Finalmente, cabe diferenciar esta figura de la condonación. Aunque están muy relacionadas conceptualmente, se da en esta última un ánimo de aligerar posibles cargas fiscales o de otra índole para el obligado. Se conoce, también, aquellas rentas objeto de condonación por parte de la Administración; aspectos que no se cumplen en el caso de la amnistía, puesto que ésta tiende a buscar un aumento de la recaudación y un conocimiento de aquellas situaciones que han derivado en los delitos, no sabiendo, en ningún momento, qué cantidades se verían beneficiadas por la misma.⁹

⁸ Rodríguez Méndez, J. A., *op. cit.*, p. 13

⁹ *Ibid.*, pp. 14-17

2. ANTECEDENTES

La Amnistía Fiscal de 2012 no fue la única que aconteció en nuestro país.

Antes se produjeron tres amnistías fiscales, y un cuarto intento fallido, conforme pasamos a exponer.

2.1. La Amnistía Fiscal de 1977

Dicha Amnistía, promulgada un año antes de la entrada en vigor de la Constitución Española, momento de grandes cambios en el panorama político español, introdujo una regularización tributaria que desplegaría sus efectos, principalmente, sobre el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IGRPF), así como sobre el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) e Industrial-Cuota de Beneficios.

En virtud de lo dispuesto por la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que sentó las bases legales de esta Amnistía, se introdujeron las siguientes medidas con el fin de poder mejorar la situación existente hasta el momento:

- (i) Se planteó la posible regularización de las rentas pendientes de abonar en concepto de IGRPF por el ejercicio de 1976 hasta el primer trimestre de 1978, sin imponerse sanción o recargo alguno, tal y como se desprende del artículo 30 de la citada Ley. Además, se eliminaba, con la correcta regularización del ejercicio 1976, tanto los antecedentes que el obligado tributario pudiera tener, como la posible revisión, y consiguiente sanción del resto de ejercicios.¹⁰
- (ii) Se decretó esta amnistía en concepto de IS, lo que conllevaba una regularización de balances, afectando tanto a sanciones y recargos, como a la cuota resultante de la misma.¹¹

Las entidades debían presentar un nuevo balance, que reflejara la verdadera situación patrimonial de la entidad, teniendo en cuenta los pasivos realmente existentes, eliminando aquellos utilizados para falsear la imagen de la empresa, y añadiendo activos que no habían sido previamente declarados.¹²

¹⁰ Goenechea Domínguez, M., *op. cit.*, pp. 134

¹¹ *Id.*

¹² Rodríguez Méndez, J. A., *op. cit.*, p. 28

Fue por medio de esta amnistía fiscal que se trató de empezar de cero, con una situación tributaria alejada del fraude fiscal que había imperado hasta entonces.

2.2. La Amnistía Fiscal de 1985

La Amnistía Fiscal de 1985 tuvo su origen en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros, por medio de la cual se trató de regularizar la situación de una serie de nuevos productos financieros que no estaban controlados desde un punto de vista tributario, dando lugar a la posibilidad de aplicar una retención en origen del 45% sobre los rendimientos implícitos de aquellos productos, sin tener, el emisor que desvelar la identidad del perceptor de las rentas. A pesar de que, esta nueva Ley no implicaba en sí misma una auténtica amnistía fiscal, ofreció también la posibilidad de eliminar la retención para aquellos rendimientos derivados tanto de pagarés del Tesoro, como de títulos emitidos por éste o por el Banco de España, siempre y cuando éstos garantizaran una regulación de la intervención en el sistema y mercado monetario.¹³

Dicha Amnistía, conocida como la “Amnistía Boyer”, por venir propuesta por el Ministro de Economía Miguel Boyer, trató de regularizar la situación existente con el objetivo de evitar la exclusiva declaración de minusvalías, obviando las plusvalías.

Así, tal y como afirma Rodríguez Méndez (2015) “*se optó por hacer la vista gorda sobre ciertas situaciones al margen de la fiscalidad a cambio de que el Estado recibiera financiación mediante la emisión de lo que se denominó pagarés opacos*”.¹⁴

¹³ Goenechea Domínguez, M., *op. cit.*, p. 135

¹⁴ Rodríguez Méndez, J. A., *op. cit.*, p. 34

2.3. La Amnistía Fiscal de 1991

Esta Amnistía, fruto de la Ley 18/1991, de 6 de junio, está muy relacionada con la Amnistía Fiscal de 1985.

A partir de lo dispuesto en la citada normativa, se introdujeron una serie de medidas contenidas en la Disposición Adicional 13ª y 14ª, en virtud de las cuales¹⁵:

- (i) Se planteó la posibilidad de llevar a cabo un “blanqueo” de todos aquellos capitales que habían sido invertidos, dando lugar a los llamados pagarés opacos, desde la fecha de entrada en vigor de la primera disposición mencionada y hasta el último día de 1991, momento a partir del cual tendría que cumplirse con todos los requisitos legalmente establecidos.
- (ii) En segundo lugar, y en virtud de la Disposición Adicional 14ª, se abrió la puerta para que cualquier contribuyente que se encontrara en situación de irregularidad tributaria pudiera proceder a regularizar tal situación por conceptos devengados con anterioridad al 1 de enero de 1990, presentando las correspondientes autoliquidaciones y declaraciones.

Junto con la posible regularización prevista en la Disposición Adicional 14ª, por medio de esta Amnistía Fiscal aquellas personas en situación de irregularidad tributaria podían comprar deuda pública del Estado a un tipo de interés menor, y a su vez, adquirir Deuda Pública Especial por el valor defraudado si habían llevado a cabo deducciones en concepto de gastos que no les correspondían.¹⁶

Así, los pagarés opacos se intercambiaban por esta Deuda Pública Especial, que también mantenía cierto carácter de opacidad, así como un vencimiento a los cinco años, de tal forma que, ante cualquier posible comprobación, los tenedores de los mismos serían capaces de garantizar y probar la tenencia de renta figurando en un ejercicio prescrito.¹⁷

¹⁵ Romanos Pérez, C., “La amnistía fiscal en el sistema tributario español”, *Zaguan. Repositorio Institucional de Documentos*, 2015 (disponible en <https://zaguan.unizar.es/record/31858?ln=es#>; última consulta 1/03/2022).

¹⁶ Rodríguez Méndez, J. A., *op. cit.*, p. 34

¹⁷ Goenechea Domínguez, M., *op. cit.*, p. 136

2.4. El intento de José Luis Rodríguez Zapatero: La Lista Falciani

Hervé Falciani, empleado de un banco Suízo, facilitó a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) una lista con los nombres de 659 contribuyentes españoles poseedores de cuentas no declaradas en el conocido banco suizo HSBC. El entonces presidente de la Agencia Tributaria no emprendió ningún tipo de medida directa para luchar contra este fraude, sino que les permitió, por medio de un requerimiento previo, llevar a cabo una regularización de su situación fiscal, vía presentación de las correspondientes autoliquidaciones.

Se especuló mucho sobre el motivo que había llevado a apartar una posible investigación, pero lo cierto, es que, durante el Gobierno de José Luis Rodríguez Zapatero, la obtención de esta información no se realizó por todos los cauces legalmente previstos, dando lugar, a la implantación, como medida paliativa del fraude, de esta amnistía, que fue caracterizada de “encubierta”.¹⁸

¹⁸ Faz Arques, J., “La amnistía fiscal en España”, *RediUMH*, 2018 (disponible en <http://dspace.umh.es/jspui/bitstream/11000/7061/1/TFG%20Faz%20Arques%2c%20Joaquina.pdf>; última consulta 3/03/2022).

3. LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012

La última de las Amnistías Fiscales acontecidas en España tuvo lugar como consecuencia del Real Decreto – Ley 12/2012, de 30 de marzo.

Dicho Decreto introdujo una serie de medidas, más concretamente, dos de carácter excepcional, que dieron lugar al establecimiento y aplicación de determinados regímenes fiscales por los que ciertos contribuyentes se verían altamente beneficiados: los gravámenes especiales y la declaración tributaria especial.¹⁹

Dado que la segunda medida, correspondiente a la declaración tributaria especial, será ampliamente desarrollada en el epígrafe 3.2, cabe hacer mención ahora a los gravámenes especiales implantados, como medida adicional, por medio de esta Amnistía.

Con el objetivo de paliar los principales efectos derivados de la doble imposición internacional, que puede acontecer en caso de obtención de rentas de fuente extranjera, se permite no integrar en la base imponible del IS aquellas rentas procedentes de paraísos fiscales durante el ejercicio 2012, siempre y cuando se opte por la sujeción a un tipo de gravamen especial del 8%.

Los mecanismos que permiten paliar los efectos de la doble imposición conllevan el cumplimiento de una serie de requisitos, consistentes en poseer una participación mínima del 5% en la sociedad extranjera, gravar los beneficios de la sociedad participada por medio de un impuesto de naturaleza idéntica al IS, y que los beneficios procedan de la realización de una actividad empresarial en el extranjero.

Así, por medio de la Disposición Adicional Decimoséptima prevista en el Real Decreto-Ley 20/2012, la anterior medida se extiende a aquellas rentas obtenidas en paraísos fiscales que exclusivamente cumplan con el mencionado requisito del porcentaje de participación del 5%, siempre y cuando dichas rentas se sometan a un gravamen del 10%.²⁰

¹⁹ López, H., y Campione, R., “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *EUNOMÍA. Revista en Cultura de la Legalidad*, n. 3, 2014, pp.107-109 (disponible en <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/2123/1054>; última consulta 10/03/2022).

²⁰ Marhuenda Manresa, F., *op. cit.*, p. 23-24

3.1. Marco Normativo

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, recogió inicialmente la declaración tributaria especial, por medio de la cual se permitía, cumpliendo una serie de requisitos, la presentación de una declaración para regularizar la situación tributaria del contribuyente, ingresando la cuantía correspondiente, sin ser objeto de sanción o recargo alguno.

Posteriormente, por medio del Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y, en concreto, por medio de la Disposición Final 3ª, se incluyen dos párrafos que vienen a incidir sobre la titularidad jurídica y el valor de adquisición del bien o derecho objeto de declaración. Dicho Real Decreto-Ley fue derogado por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, introduciendo una serie de modificaciones relativas al titular jurídico del bien o derecho. Finalmente, conviene hacer mención a la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por medio de la cual se aprueban las medidas necesarias para el cumplimiento del Real Decreto-Ley 12/2012, así como el modelo 750, y se regulan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación. A pesar de la impugnación en vía contencioso-administrativa de la citada Orden por parte del Partido Socialista Obrero Español, la Audiencia Nacional, así como el Tribunal Supremo en posterior casación, declaran la no admisión del recurso, fundamentada en la ausencia de legitimación del citado partido.²¹

²¹ Romanos Pérez, C., *op. cit.*, pp. 26-30

3.2. Cuestiones relativas a la declaración tributaria especial

3.2.1. Naturaleza jurídica

Con el objetivo de poder llevar a cabo un adecuado análisis de la declaración tributaria especial, posibilidad que se estableció por medio de la Amnistía del año 2012, conviene aclarar la verdadera naturaleza jurídica de la misma, puesto que, para muchos no fue algo más que una auténtica amnistía fiscal.

En primer lugar, cabe tener en cuenta el hecho de que, por medio de esta declaración tributaria especial, se venía a eximir al autor de la misma de la imposición de cualquier tipo de sanción o recargo de índole tributario, abonándose el 10% del valor de adquisición de los bienes o derechos aflorados, así como de la exención en materia de responsabilidad penal, a tenor de lo dispuesto por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Dado que las regularizaciones tributarias ordinarias, en virtud de lo previsto en la Ley General Tributaria, sí suelen conllevar recargos, parece, en un primer momento, descartarse la existencia de una regularización tributaria en sentido estricto, dirigiéndonos más hacia lo que sería una auténtica amnistía fiscal.

En el seno del Derecho Financiero y Tributario esta regularización se articula, según el artículo 1 de la Orden HAP/1182/2012, en una declaración-liquidación autónoma frente a toda obligación de carácter tributario previa.²²

En palabras textuales publicadas en el BOE que recoge la citada Orden (2012) “*la declaración tributaria especial [...] constituye una declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.*”²³

²² Romanos Pérez, C., *op. cit.*, pp. 35-37

²³ Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y

Por otro lado, hay autores que afirman que la misma no deja de constituir, a pesar de que no conlleva recargo alguno, una obligación de carácter tributario, que, si bien viene a eliminar la imposición de dichas consecuencias, ha añadido al deber tradicional de prestar declaración extemporánea con recargo, una posibilidad alternativa, constituyendo un tributo *ex novo* que obliga a contribuir al individuo.²⁴

De todo lo anterior, parece desprenderse que nos encontramos ante una medida que permite perdonar parte de la deuda tributaria.²⁵

3.2.2. *Requisitos para la práctica*

Para poder llevar a cabo la presentación de la declaración tributaria especial será necesario cumplir con una serie de requisitos que aparecen debidamente descritos en la normativa reguladora de la misma:

- (i) Podrán practicar y presentar la declaración, a tenor de lo dispuesto la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), del IS o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR) que sean titulares de bienes o derechos referidos a rentas no declaradas, y que se hubieran adquirido antes del 31 de diciembre de 2010, salvo falta de coincidencia del periodo impositivo del contribuyente con el año natural, siendo en este caso el límite de adquisición de la titularidad, la anterioridad a la finalización del último periodo impositivo con plazo de declaración anterior al 31 de marzo de 2012.²⁶

administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE 4 de junio de 2012).

²⁴ Goenechea Domínguez, M., *op. cit.*, p. 157

²⁵ Iglesias Casais, J. M., y González Méndez, A., “El fraude fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito: Revista xurídica Da Universidade De Santiago De Compostela*, vol. 22, n. (Ext), 2013, p. 214 (disponible en <https://revistas.usc.gal/index.php/dereito/article/view/1236>; última consulta 17/03/2022).

²⁶ Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE 4 de junio de 2012).

En relación con este aspecto, no se permite la práctica de declaración tributaria cuando los bienes se hubieran enajenado con el objetivo de adquirir otro bien objeto de declaración.²⁷

Además, es importante destacar que en caso de que el titular real no coincida con el titular jurídico, viviendo este último en el extranjero, podrá el titular real ser considerado el declarante si antes del 31 de diciembre de 2013 se convierte en el auténtico titular jurídico.²⁸

- (ii) Los bienes o derechos incluidos en la declaración tributaria especial han de declararse por su valor de adquisición, debiendo ingresarse el 10% de este valor, cuantía que tendrá la consideración de cuota tributaria sobre la que no podrá aplicarse sanción o recargo alguno. Esta declaración debía acontecer antes del 30 de noviembre de 2012.²⁹
- (iii) Como último requisito indispensable a mencionar, se anulaban los efectos de la declaración sobre aquellas que afectaran a bienes o derechos que hubieran sido previamente objeto de comprobación o investigación.³⁰

²⁷ Goenechea Domínguez, M., *op. cit.*, p. 165

²⁸ *Ibid.*, p. 153

²⁹ Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE 4 de junio de 2012).

³⁰ Romanos Pérez, C., *op. cit.*, p. 31

3.2.3. Presentación

La presentación deberá realizarse por parte de los declarantes, teniendo en cuenta dos matices de cara a determinar quién va a proceder a presentar la declaración tributaria especial³¹:

- a) Si se da cotitularidad en los bienes objeto de declaración, cada cotitular la presentará en la parte proporcional a su cuota de participación, teniendo en cuenta que, en caso de cónyuges en régimen de gananciales, podrá corresponderle dicha presentación a aquel que ostente la titularidad exclusiva del bien si así se le ha atribuido.
- b) En el caso de que el titular original de los bienes o derechos objeto de declaración falleciese, podrán los herederos del mismo proceder a la presentación.

Para la presentación de esta declaración debían cumplimentarse los modelos 750 y D-750 previstos en la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, presentándose vía telemática por el propio declarante, o por un tercero en su representación.

Además, en cuanto a los principales requisitos formales debe contar, tanto con un Número de Identificación Fiscal, como con un certificado electrónico expedido por la fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, o cualquier otro certificado electrónico admitido por la AEAT. En caso de que se observara algún tipo de error en el cumplimiento de estos requisitos formales, podrían ser objeto de subsanación.³²

El procedimiento para que se tuviera por presentada la declaración tributaria especial constaba de una serie de fases³³:

³¹ Romanos Pérez, C., *op. cit.*, p. 31-32

³² Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE 4 de junio de 2012).

³³ Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE 4 de junio de 2012).

- En primer lugar, el contribuyente debía ingresar el importe debido, bien de forma telemática, bien directamente en la entidad de crédito correspondiente que colaborara con la AEAT en la recaudación, indicando los siguientes datos: NIF del declarante, ejercicio fiscal con los dos últimos dígitos del mismo, documento de ingreso indicando que se trataba del modelo 750, el tipo de autoliquidación (I=Ingreso), y el importe a ingreso. La entidad le asignaba, posteriormente, un Número de Referencia Completo (en adelante, NRC).
- Una vez abonado el importe, cumplimentaba su modelo 750, introduciendo el NRC, obteniendo un Código Seguro de Verificación, así como la confirmación de que su declaración había sido debidamente cumplimentada y presentada, salvo que hubiera incurrido en error, el cual, por norma general, podría ser subsanado.

Dicha declaración, acompañada del ingreso, debía efectuarse antes del 30 de noviembre de 2012.³⁴

Si se excedía del citado plazo, los contribuyentes podían regularizar su situación por medio del mecanismo de la declaración complementaria voluntaria prevista en el artículo 27 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), siempre y cuando dicha complementaria se presentase con anterioridad al 30 de abril de 2013, y la Administración no hubiera iniciado procedimiento o actuación alguna contra el contribuyente.³⁵

3.3. El recurso de inconstitucionalidad a la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo

El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, establecía las bases sobre las que debía asentarse la declaración tributaria especial. Sin embargo, el recurso de inconstitucionalidad se planteó, exclusivamente, contra la Disposición Adicional 1ª.

³⁴ Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE 4 de junio de 2012).

³⁵ Rodríguez Méndez, J. A., *op. cit.*, p. 53

El 25 de junio de 2012, se interpuso recurso de inconstitucionalidad, número 3856-2012, promovido por 105 diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso, alegando una posible vulneración de los artículos 86.1 y 31.3 de la Constitución Española, que fue admitido a trámite el 16 de julio de ese mismo año.³⁶

La base principal sobre la que se sustentaba este recurso residía en que un Decreto-Ley no constituye una auténtica figura que permita legislar sobre el deber de contribuir a su antojo, ya que, por medio de esta nueva declaración tributaria se exime del pago del IRPF, IS e IRNR con la única condición de ingresar el 10% del valor de los bienes y derechos que no habían sido declarados, obviando la imposición de sanción o recargo alguno.³⁷

Como argumento jurídico en que se basaba el recurso de inconstitucionalidad, se alegó que la declaración tributaria especial, acompañada de la consabida exención, vulneraba el deber de contribuir conforme a la capacidad económica de los contribuyentes, consagrada en el artículo 31.1 de la Constitución Española, quebrando los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, y progresividad. Las razones esgrimidas fueron las siguientes³⁸:

- Se liberaba del deber original de contribuir a aquellos que presentaran la declaración especial
- Contribuyentes que se encontraban en situaciones homólogas, recibían tratos fiscales diferentes
- Se exoneraba del deber de contribuir a aquellos individuos que ostentaban una mayor capacidad económica
- El principio de progresividad se veía sustituido por la realización de un único ingreso del 10% del valor de los bienes y derechos independientemente de la cuantía de la renta

También se argumentó que, el Decreto-Ley era una herramienta jurídica que tenía prohibida la intervención en materia del deber de contribuir, y que, como por medio de la declaración tributaria especial se venía a crear una suerte de tributo *ex novo*, estarían

³⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

³⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

³⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

sobrepasándose los límites de su actuación, vulnerando, de esta manera, el artículo 86.1 de la Constitución Española.³⁹

El Tribunal Constitucional, en una amplia y consolidada jurisprudencia acerca de los límites del Real Decreto-Ley, ha venido concluyendo que el mismo no podrá prever disposiciones que afecten a los derechos, deberes y libertades, y, en el ámbito tributario a los elementos esenciales determinantes de la carga tributaria, incidiendo el número 12/2012 sobre el deber de contribuir a los gastos públicos.⁴⁰

Por medio de esta declaración, afirman los recurrentes que se abre la posibilidad de regularizar las situaciones tributaria en materia de una serie de impuestos que constituyen un auténtico pilar para el sistema financiero y tributario, limitando la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, deber constitucionalmente consagrado, y vulnerando el principio de justicia tributaria.⁴¹

En relación con este segundo motivo esgrimido, el Real Decreto-Ley, justifica la regulación en materia del deber de contribuir en la crisis económica vivida en ese momento, así como en el deber de alcanzar un determinado nivel de déficit público, quedando, en virtud de estas afirmaciones, sobradamente acreditado el carácter de extraordinaria y urgente necesidad por medio del cual el Gobierno, a través de esta figura, podría dictar disposiciones legislativas de carácter provisional.⁴²

De lo anteriormente dispuesto, así como de la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley, parece desprenderse que los principales motivos que llevaron a autorizar la práctica de esta declaración tributaria especial fueron dos⁴³:

- En primer lugar, se buscaba permitir que aquellos contribuyentes en situación de irregularidad tributaria pudieran proceder a sanear y regularizar su situación.

³⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

⁴⁰ Iglesias Casais, J. M., y González Méndez, A., *op. cit.*, pp. 218-219

⁴¹ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

⁴² Romanos Pérez, C., *op. cit.*, p.

⁴³ Iglesias Casais, J. M., y González Méndez, A., *op. cit.*, p. 203, 221

- En segundo lugar, lograr, por medio de este incremento de la recaudación derivado de los ingresos obtenidos, alcanzar los exigentes niveles de déficit público a los que el Gobierno se había venido comprometiendo.

Sin embargo, ¿fueron los motivos esgrimidos suficientes como para aceptar la constitucionalidad de esta declaración tributaria especial, o, tuvo lugar una evidente desproporción entre los fines perseguidos y los medios instaurados para ello, vulnerando el Derecho?

3.4. La Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio

En esta Sentencia el Tribunal Constitucional parece, inicialmente, descartar cualquier impedimento para que un Decreto-Ley fije prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre y cuando se cumplan las notas de extraordinaria y urgente necesidad, así como no afecte de manera sustancial al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por encontrarse éste entre los recogidos en el Título I de la Constitución Española. No obstante, para determinar si estamos, o no, ante este supuesto, el Tribunal se centra en tres aspectos: (i) sobre qué tributo incide, así como la naturaleza, estructura, función y grado de intervención en el principio de capacidad económica del mismo; (ii) los elementos del tributo que se han visto afectados; y (iii) la naturaleza y alcance de la regulación.⁴⁴

Dado que la declaración tributaria especial incide sobre el IRPF, el IS y el IRNR, no cabe duda de que estamos ante tres de los tributos de mayor relevancia en el conjunto del sistema tributario español, afectando en gran medida a la distribución de la carga tributaria. La alteración de estos tres tributos, de manera conjunta, afectará, de manera sustancial, al reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes.

Además, se llega a una condonación tanto parcial de la obligación de tributar, como total sobre las posibles consecuencias en materia de sanciones y recargos que puedan derivarse, convirtiéndose dichas cantidades regularizadas en rentas declaradas.

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

El artículo 86.1 de la Constitución Española busca preservar, por medio de la reserva de ley, aquellos aspectos esenciales, que dan lugar a una afectación total y sustancial en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.⁴⁵

Lo cierto es, a nuestra opinión, que, a pesar de la eventual necesidad y urgencia imperantes, la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012 afectó de forma sustancial al deber de contribuir previsto en el artículo 31.1 de la Constitución Española, modificando el reparto de la carga tributaria, por lo que se declara la nulidad e inconstitucionalidad de la misma al vulnerar el artículo 86.1 de la Constitución.⁴⁶

Según el Tribunal Constitucional, este eventual carácter de urgencia no sirve, por sí mismo, para justificar la regulación de aspectos que inciden en el sostenimiento de los gastos públicos, y, afectando al reparto de la carga tributaria, constituyéndose como un requisito necesario, pero no suficiente.⁴⁷

El Tribunal Constitucional se decantó por una visión de la recaudación como una necesidad subordinada a otros principios del ordenamiento jurídico que revisten una mayor importancia.⁴⁸

Sin embargo, y a pesar de lo objetivamente dispuesto por el Tribunal Constitucional, cabe cuestionarse la verdadera eficacia práctica de esta Sentencia, o si, a pesar de lo controvertido, es la amnistía fiscal más apropiada para contener y combatir fraude fiscal.

Esta cuestión nos surge puesto que, la propia Sentencia no hace sino, en mi opinión, y en la de otros autores, declarar la inconstitucionalidad de la amnistía por una mera cuestión formal. En el año 2017, el Tribunal Constitucional pareció dejar la puerta abierta a la posibilidad de regular amnistías fiscales por medio de la ley. Esta puerta se veía, en

⁴⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

⁴⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

⁴⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

⁴⁸ Iglesias Caridad, M., “La inconstitucionalidad de la Amnistía Fiscal”, *Ars Iuris Salmanticensi. Reseñas de Jurisprudencia Financiero y Tributario*, vol. 5, 2017, p. 273 (disponible en https://gedos.usal.es/bitstream/handle/10366/137702/Sentencia_del_Tribunal_Constitucional_73.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 8/03/2022).

principio, cerrada, con la nueva Ley 11/2021, denotando el carácter reticente del Estado hacia estas prácticas.⁴⁹

⁴⁹ Sánchez Pedroche, J.A., *Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2021, pp. 185-186.

4. DEBATE JURÍDICO-TRIBUTARIO SOBRE LA EFICACIA DE LA AMNISTÍA FISCAL

La amnistía planteada en la Disposición Adicional 1ª del citado Real Decreto-Ley no fue acogida de una forma positiva por parte de todos los partidos políticos, que iniciaron un claro debate sobre la constitucionalidad de la misma. Sin embargo, el debate que vamos a abordar en el presente trabajo es aquel de carácter puramente tributario tratando de dilucidar si, efectivamente la citada medida ha podido ser útil de cara a contener el fraude.

En primer lugar, en cuanto al más puro carácter constitucional, considero que, si bien es cierto se llevó a cabo una utilización abusiva del Real Decreto-Ley, inobservando en cierto modo las exigencias constitucionales, el vehículo utilizado no denota de forma rotunda la más absoluta inconstitucionalidad, tal y como se había venido alegando.

Sin embargo, sí que es cierto que la promulgación de la medida por medio de una Ley habría sido mucho más conveniente, ahorrando, en gran parte, la controversia suscitada.⁵⁰

Considero, no obstante, necesario tener en cuenta la situación económica en la que se encontraba el país, sumergido en una crisis y necesitado de elevados ingresos que no podían obtenerse de muchas otras formas, debiendo, además, mantener unos niveles de déficit público.⁵¹

Esta situación fue la que llevó al Gobierno del Partido Popular a implantar dicha Amnistía fiscal buscando que la mayor parte de capitales ocultos existentes florecieran y, con ellos, y el ingreso del 10% del valor declarado, mejorara la situación existente, cumpliéndose los objetivos.

De todo ello parece desprenderse que, si bien los medios adecuados no fueron totalmente respetuosos con las exigencias legales y constitucionales, el carácter de urgencia y necesidad, a mi parecer, puede en cierto modo ser justificación para la adopción de este tipo de medidas. En ese momento el Poder Ejecutivo era ocupado por el Partido Popular, ostentando mayoría absoluta en el Parlamento, de tal forma que, si se hubiera querido aprobar la misma por medio de una Ley, el resultado no habría variado en gran medida.

⁵⁰ Romanos Pérez, C., *op. cit.*, p. 42

⁵¹ *Id.*

Sin embargo, una cuestión es la posibilidad de admitir dicha amnistía en el tráfico jurídico y otra muy distinta es ser capaces de afirmar la eficacia final de la misma. Dejando al margen las evidentes connotaciones éticas que la misma trae consigo, entre las que encontramos la posibilidad de que aquellos que ostentan una mayor capacidad económica vean como sus comportamientos quedan impunes, generando un sentimiento de trato desigual por parte de los ciudadanos, es importante confirmar si, finalmente, cumple con el verdadero objetivo, o, por el contrario, acaba convirtiéndose en un desistimiento en la lucha contra el fraude fiscal.⁵²

Con la amnistía fiscal de 2012 fueron recaudados un total de 1.195.529 millones de euros, cantidad inferior a las previsiones de 2.500 millones que tenía el Gobierno. Sin embargo, dado que aparte de la obtención de ingresos se buscaba con esta medida el florecimiento de capitales ocultos, y, las cantidades sobre este extremo alcanzaron los 40.000 millones de euros, parece ser que la amnistía no fue, desde mi punto de vista, del todo ineficaz.⁵³

Sin embargo, esta medida no expuso de forma suficientemente clara el aspecto más beneficioso de la misma y que, en principio, justificaría su adopción dada su eficacia: los capitales, hasta entonces opaco, aflorarían, comenzando a pagar impuestos y entrando al tráfico jurídico.

En el caso español, y dado el carácter opaco de la economía sumergida, no existían datos exactos sobre este fenómeno antes de la entrada en vigor del Real Decreto, regulatorio de la amnistía. Exclusivamente se realizaron estudios esporádicos, como el acometido por los profesores María Arrazola, José de Hevia, Ignacio Mauleón y Raúl Sánchez, en virtud del cual la economía sumergida se situaría alrededor del 21,5% del Producto Interior Bruto (en adelante, PIB). Dado que afloraron un total de 40.000 millones de euros, se supone la existencia de una reducción de la economía sumergida en torno al 20%, alcanzando ésta una cifra de 17,7 %.⁵⁴

⁵² Lara Peralta, G. V., “La amnistía fiscal y su incidencia en el cumplimiento y comportamiento tributario de los contribuyentes durante el ejercicio fiscal 2008-2015”, *IAEN. Biblioteca José Moncada*, 2017 (disponible en <https://repositorio.iaen.edu.ec/handle/24000/5857>; última consulta 9/03/2022).

⁵³ Goenechea Domínguez, M., *op. cit.*, p. 172-173

⁵⁴ *Ibid.*, pp. 170-173

CAPÍTULO II. LA LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

1. DELIMITACIONES CONCEPTUALES INICIALES

Antes de comenzar con el análisis de la nueva Ley 11/2021 de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal se llevarán a cabo una serie de delimitaciones sobre ciertos conceptos con el objetivo de facilitar la comprensión de la misma.

1.1. Fraude fiscal

El fraude fiscal consiste en el incumplimiento de las obligaciones tributarias vulnerando para ello los preceptos legales, y, derivando en un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Si analizamos el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, y, a pesar de que la comisión de fraude fiscal no comporte siempre una sanción de este orden, podemos concretar dicho concepto en una acción u omisión que permita⁵⁵:

- (i) Eludir el pago de tributos
- (ii) Aprovechar beneficios tributarios improcedentes
- (iii) Obtener, de forma indebida, devoluciones tributarias.

Puede observarse que, por medio de esta técnica se busca, en exclusiva, un resultado beneficioso para el contribuyente desde un punto de vista fiscal.

1.2. Evasión fiscal

Consiste en toda acción u omisión, que se comete una vez acontecido el hecho imponible, con el fin de evitar el pago de impuestos. Para ello, el contribuyente utiliza medios ilegales que violan de forma directa la norma. Normalmente, las evasiones fiscales se

⁵⁵ Wolters Kluwer, “Fraude fiscal”, *Wolters Kluwer: Guías Jurídicas* (disponible en https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM_DxblwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdlSRnjUAAAA=WKE; última consulta 1/03/2022).

materializan a través de ciertos actos como, por ejemplo, el imputarse pérdidas que no corresponden por no haberse producido, o, la no declaración de ciertos ingresos.⁵⁶

1.3. Elusión fiscal

Para poder identificar correctamente la elusión fiscal hay que distinguirla de la evasión en que, la primera es una acción u omisión que tiene lugar con anterioridad a la realización del hecho imponible buscando opciones tributarias atípicas que permitan un incremento en el ahorro impositivo del contribuyente. Existe disparidad de opiniones doctrinales sobre la licitud de las mismas, puesto que, la Hacienda Pública tiende siempre a considerarlos actos inmorales revestidos de un carácter de ilegalidad, mientras que, para otros sujetos del tráfico jurídico, como los asesores fiscales, son medios válidos para facilitar el acceso a un mayor ahorro y beneficios fiscales sin rebasar los límites la ley.⁵⁷

De esta forma, y, para cerrar esta delimitación conceptual, cabe mencionar que, si los actos de elusión se realizan únicamente con fines fiscales vulnerando el espíritu de la ley nos encontramos ante el denominado fraude fiscal.⁵⁸

No cabe duda de que, luchar contra fenómenos como el fraude fiscal, es completamente necesario, puesto que, no dejan de constituir una traba a la competencia, así como a la igualdad impositiva en el sistema tributario, ya que, lo que dejan de ingresar unos pocos, se traduce, finalmente, en subidas para el resto de contribuyentes. Sin embargo, esta lucha no puede pasar por encima de otros aspectos esenciales, como una aplicación racional de la normativa fiscal por parte de la Administración tributaria, sin caer en abusos, como el relativo al modelo 720, cuestión que será posteriormente analizada.⁵⁹

⁵⁶ Marhuenda Manresa, F., *op. cit.*, p. 3

⁵⁷ *Ibid.*, p. 40

⁵⁸ *Id.*

⁵⁹ Sánchez Pedroche, J.A., *op. cit.*, p. 15

2. ANTECEDENTES

2.1. Ley 36/2006, de 29 de noviembre

Esta Ley aspira a lograr la aprobación de una serie de modificaciones en materia de prevención del fraude fiscal, adoptando, para ello, determinadas medidas que tenían que ser objeto de desarrollo por una norma con rango de ley. Tal y como ocurre con la actual Ley 11/2021, las medidas introducidas se agrupan en función del tributo o la materia a la que afectan, buscando⁶⁰:

- (i) Eliminar aquellos obstáculos que impidan a los órganos de control perseguir conductas constitutivas de fraude fiscal, promoviendo así, su actuación
- (ii) Acceder a una mayor cantidad de información por parte de la Administración Tributaria
- (iii) Garantizar el cobro de las deudas tributarias una vez detectado el fraude fiscal

Como importantes medidas introducidas por esta Ley cabe reseñar⁶¹:

- (i) El establecimiento de responsabilidad subsidiaria para aquellos que adquieran mercancías en las que se haya evadido el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) en alguna de las fases.
- (ii) Se establece la obligatoriedad de consignar un número de identificación fiscal y medio de pago en la adquisición de bienes inmuebles con el fin de evitar el fraude en el sector inmobiliario.
- (iii) Esta Ley busca, también, incidir en la opacidad de los paraísos fiscales, incluyendo en la lista de paraísos fiscales existentes en el momento los conceptos de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.
- (iv) Además, tiene lugar la tipificación legal como responsabilidad tributaria de la medida antiabuso basada en la técnica del levantamiento del velo.
- (v) Se modifica el régimen de operaciones vinculadas en su imposición directa e indirecta.

⁶⁰ “Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. BOE 30-11-06”, *El Notario del Siglo XXI. Legislación estatal*, n.11, 2007 (disponible en <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-11/2563-legislacion-estatal-numero-11-0-25568154291778944>; última consulta 25/02/2022).

⁶¹ *Id.*

- (vi) Finalmente, se establecen medidas, como una retención a cuenta en las relaciones de empresarios en régimen de estimación objetiva cuando operen con otros empresarios, entre otras, tendentes a prevenir el fraude fiscal en sus distintas manifestaciones.

2.2. Ley 7/2012, de 29 de octubre

Esta ley 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, contiene medidas que modifican la normativa presupuestaria, tributaria y financiera para prevenir y luchar contra el fraude fiscal. Esta Ley consta de siete artículos, dos Disposiciones Adicionales y cinco Disposiciones Finales.⁶²

Los seis primeros artículos recogen aquellas modificaciones que inciden en la Ley General Tributaria, la Ley General Presupuestaria, la Ley del IRPF, el anterior texto refundido de la Ley del IS (en adelante, LIS), la Ley del IVA, y la Ley de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

El último artículo es el encargado de regular las limitaciones a los pagos en efectivo, gran novedad introducida por esta Ley, incidiendo en el procedimiento sancionador, así como en el ámbito de aplicación.

Finalmente, las Disposiciones Adicionales vienen a regular el procedimiento sancionador en materia de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.⁶³

La Ley 7/2012, de 29 de octubre introduce una serie de medidas en el ámbito tributario, presupuestario y financiero, para prevenir y hacer frente al fraude⁶⁴:

- (i) Tiene lugar un incremento del valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria como límite de su responsabilidad.

⁶² “Comentario a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude”, *LaLey: El Consultor de los Ayuntamientos*, 2012 (disponible en [⁶³ *Id.*](https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAXNL11NTtbLUouLM_DxbIwNDI0MDYwOQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA6eHM-TUAAAA=WKE; última consulta 25/02/2022).</p></div><div data-bbox=)

⁶⁴ *Id.*

- (ii) Se modifican las normas del IVA con el fin de evitar las operaciones de entregas de inmuebles que hayan podido acontecer en el marco de un procedimiento de declaración de concurso.
- (iii) Se modifica la incidencia que tenía el no presentar en plazo la obligación de información, sobre las ganancias de patrimonio no justificadas y la presunción de obtención de rentas.
- (iv) Se limitan los pagos en efectivo a operaciones con un valor superior a los 2.500 euros.
- (v) Se modifica el régimen fiscal de las Cooperativas.
- (vi) Tiene lugar una modificación de la Ley del Mercado de Valores con el fin de fijar una exención sobre el gravamen por el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) en caso de transmisión de valores admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial.

3. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Dado que la Amnistía fiscal de 2012 incidió sobre el IRPF, el IS y el IRNR, he considerado conveniente desarrollar en este epígrafe, de forma más exhaustiva, las modificaciones introducidas por la Ley 11/2021 sobre estos tributos. Por ello, se han dejado únicamente indicadas, sin entrar en un mayor desarrollo las modificaciones en otras materias de menor incidencia práctica. Con ello se busca facilitar la relación de la amnistía fiscal con la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, “de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, sin sobrecargar de excesiva información el presente Trabajo de Fin de Grado.

3.1. Impuesto sobre Sociedades

La Ley introdujo cinco novedades en materia del IS⁶⁵:

- (i) Se modifica el artículo 19.1 de la LIS con efectos para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2021, adaptando los efectos del cambio de residencia a lo dispuesto por la Directiva 2016/111, cuya trasposición se persigue. De esta manera, el régimen de aplazamiento se sustituye, si así lo solicita el contribuyente, por las plusvalías tácitas que se hubieran generado antes del traslado hasta que se transmitan los elementos patrimoniales afectos a un régimen de fraccionamiento a quintas partes iguales. Únicamente se exigirán garantías si hay indicios suficientes sobre el impago de las deudas.
- (ii) Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022 se modifica tanto el tipo de gravamen, como el régimen de disolución y liquidación de ciertas sociedades de inversión de capital variable. Para que

⁶⁵ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, “PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR 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, 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”, *agenciatributaria.es*, 2021 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf; última consulta 27/02/2022).

estas sociedades puedan aplicar el tipo impositivo del 1 por ciento se fijan requisitos que deben reunir los socios, demostrando así su interés económico en la sociedad. Además, con el objetivo de dar un margen de tiempo para que los socios puedan trasladar sus inversiones a otras instituciones en las que pueda aplicarse el tipo del 1 por ciento, se prevé un régimen transitorio para que acuerden su disolución y liquidación.

- (iii) Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022 aumentan el número de requisitos para productores y productoras previstos en el artículo 36.2 de la LIS, relativo a la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos. En primer lugar, se exige el certificado del Instituto de Cinematografía y Artes Audiovisuales acreditando el carácter cultural de la producción. En segundo lugar, debe incorporarse en los títulos de crédito los lugares de rodaje en España, así como la autorización del uso del título de la obra y de material. Finalmente, se exime del cumplimiento de los requisitos del artículo 36.2 b) y c) a aquellas producciones con contrato firmado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021.
- (iv) Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2021 se modifica la regulación de las rentas positivas que hayan sido obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes en régimen especial de transparencia fiscal internacional. De esta forma, la imputación se extiende a las rentas obtenidas por sus establecimientos permanentes en el extranjero, especificándose la documentación a aportar junto a la declaración del IS. Finalmente, se incorporan una serie de rentas que pueden ser imputadas, entre las que podemos encontrar las derivadas de operaciones de arrendamiento financiero, entre otras.
- (v) Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2021 se incorpora el concepto “fallido” a entidades deudoras y no a créditos.

3.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En materia de IRPF se introducen seis modificaciones⁶⁶:

- (i) Se actualizan las remisiones a las normas en materia de seguros e vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión.
- (ii) Se establece una reducción sobre los rendimientos netos positivos del capital inmobiliario por arrendamiento destinado a vivienda habitual siempre y cuando hayan sido presentados en autoliquidación previa a la apertura de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección sobre los mismo,
- (iii) El beneficiario en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente que, antes de cinco años transmita los bienes adquiridos, se subrogará en la posición del causante, respecto a su valor y fecha de adquisición, siempre y cuando este valor fuera inferior al que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- (iv) Se introducen las nuevas normas ATAD en materia de transparencia fiscal internacional que inciden sobre el mercado interior.
- (v) Se conferirá el mismo tratamiento a las inversiones en fondos y sociedades de inversión cotizados en bolsas extranjeras, y en la española.
- (vi) Se exigirá el suministro de información a la Administración tributaria en materia de monedas virtuales.

⁶⁶ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, “PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR 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, 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”, *agenciatributaria.es*, 2021 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf; última consulta 27/02/2022).

3.3. Impuesto sobre No Residentes

Se introdujeron dos novedades en materia de IRNR⁶⁷:

- (i) Modificación del impuesto de salida o *exit tax*, que busca asegurar el gravamen de las plusvalías generadas en su territorio para aquellos contribuyentes que trasladen su residencia fiscal a otro lugar, aún cuando dichas plusvalías no se hubieran producido con anterioridad a la salida. De esta forma, se prevé un derecho del contribuyente a fraccionar el pago del impuesto de salida en un periodo de cinco años, si el traslado se produce a otro Estado miembro de la Unión Europea (en adelante, UE), o parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. Además, se introduce un supuesto en el que se exigirá el impuesto de salida: cuando tenga lugar el traslado de la actividad realizada por el establecimiento permanente situado en territorio español.
- (ii) Se modifica el periodo impositivo, entendiéndose el mismo concluido cuando el establecimiento permanente traslade su actividad al extranjero.

3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido

Tres son las medidas introducidas por esta Ley en materia de IVA⁶⁸:

- (i) Se incluyen en el concepto de responsables subsidiarios a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.
- (ii) En el seno de un grupo de entidades se califica de sujeta infractora a la entidad dominante, respondiendo solidariamente el resto de las entidades que apliquen este régimen de grupo.

⁶⁷ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, “PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR 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, 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”, *agenciatributaria.es*, 2021 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf; última consulta 27/02/2022).

⁶⁸ *Ibid.*, pp. 11-12

- (iii) Se extiende la responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria al titular de los depósitos distintos de los aduaneros en caso de salida de bienes objeto de Impuestos Especiales de estos depósitos. Esta medida se introduce con la finalidad de evitar que los beneficios se usen de manera fraudulenta para realizar compras exentas de IVA.

3.5. Impuesto sobre Actividades Económicas

Se pretende garantizar la aplicación de la regla de acumulación de los importes netos de la cifra de negocios de los miembros de un grupo mercantil a la hora de calcular la tributación, independientemente de si tienen obligación de llevar a cabo una contabilidad consolidada.⁶⁹

3.6. ITPAJD e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se introducen una serie de modificaciones en torno al concepto de valor utilizado para determinar la base imponible. De esta forma, se tendrá en cuenta el valor de mercado, y, en materia de bienes inmuebles, el valor de referencia que figura en la normativa catastral. Finalmente, se delimita el hecho imponible en el caso de transmisiones patrimoniales onerosas por operaciones de compra de oro y joyas a particulares por parte de comerciantes.⁷⁰

⁶⁹ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, “PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR 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, 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”, *agenciatributaria.es*, 2021 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf; última consulta 27/02/2022).

⁷⁰ *Ibid.*, p. 13

3.7. Impuesto sobre el Patrimonio

Las modificaciones en materia del Impuesto sobre el Patrimonio versan sobre tres aspectos⁷¹:

- (i) Se añade la valoración dada por la Administración como regla de valoración de los bienes inmuebles.
- (ii) Se añade una cláusula de cierre sobre la valoración de seguros de vida para aquellos casos en los que el tomador del seguro no puede ejercer el derecho de rescate. En materia de rentas temporales y vitalicias se establece una norma de valoración.
- (iii) Se permite la aplicación de la normativa propia de cada Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de bienes y derechos para todos los contribuyentes no residentes.

3.8. Ley General Tributaria

La nueva Ley 11/2021 introduce un gran número de novedades que afectan a la LGT (58/2003)⁷²:

- (i) Se prohíbe la introducción de cualquier medida de regularización fiscal extraordinaria que implique una disminución de la deuda tributaria, vulnerando consigo los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española.
- (ii) Para aquellos individuos que hayan obtenido una devolución improcedente, se podrán compatibilizar tanto los intereses de demora como los recargos de extemporaneidad.

⁷¹ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, “PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR 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, 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”, *agenciatributaria.es*, 2021 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf; última consulta 27/02/2022).

⁷² *Ibid.*, p. 16-29

- (iii) Se reducen los porcentajes de recargo a un 1 por ciento más otro 1 por ciento por cada mes de retraso en la presentación de una declaración o autoliquidación. Además, se exonera de dichos recargos a los contribuyentes que regularicen unos hechos idénticos a los regularizados por la Administración por medio de la presentación de una declaración en el plazo de seis meses desde que la liquidación se notifique, siempre y cuando de dicha regularización no derive una sanción.
- (iv) Se fija una nueva obligación tributaria formal de manera que los productores, comercializadores y usuarios de sistemas y programas informáticos que manipulen datos contables y de gestión deben garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros.
- (v) No se procederá al devengo de intereses de demora en las devoluciones de cada tributo, ni en las devoluciones de ingresos indebidos por los periodos a los que se refiere el artículo 150.4 y 5 de la LGT.
- (vi) Los no residentes en España que sean obligados tributarios deberán designar un representante y comunicarlo a la Administración Tributaria.
- (vii) Se podrán adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de deudas si hay indicios racionales de que puede verse frustrado.
- (viii) Se introducen modificaciones en la lista que dota de publicidad a las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias: el importe para ser incluido se reduce a 600.000 euros; se incluye a los responsables solidarios; se determina que el periodo para ser incluidos si no se ha satisfecho la deuda es el voluntario, se permitirá la exclusión si se pagan aquellas deudas.
- (ix) Se exige motivación suficiente en la autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el domicilio de un obligado solicitada por la Administración Tributaria.
- (x) Se acuerda la terminación del procedimiento de gestión iniciado por medio de declaración para liquidar la importación de bienes si se acuerda después un procedimiento de comprobación limitada o inspección.
- (xi) Se modifican las facultades de inspección de los funcionarios que accedan a fincas y locales en los que se desarrollen actividades objeto de gravamen.

- (xii) Se introduce un nuevo supuesto de suspensión del cómputo de plazo de las actuaciones inspectoras cuando se usen los instrumentos para facilitar la cooperación y coordinación entre la Administración del Estado y las forales
- (xiii) Se elimina la naturaleza obligatoria del informe de disconformidad en las actas de disconformidad.
- (xiv) La reiterada presentación de solicitudes de fraccionamiento, aplazamiento, compensación, suspensión o pago en especie no impedirán el comienzo del periodo ejecutivo si otras solicitudes anteriores han sido denegadas. Además, la declaración de concurso de acreedores no afectará al periodo voluntario.
- (xv) Se confirma que el periodo de pago voluntario de deudas es el originario de pago para el responsable solidario.
- (xvi) Al igual que reflejamos en las novedades en materia de IVA, se incluye como sujeto infractor en el régimen especial del grupo de entidades a la entidad dominante.
- (xvii) Se incrementan las reducciones por sanciones para las actas con acuerdo, pasando estas del 50 al 65 por ciento, así como las reducciones por pronto pago y no interposición de recurso o reclamación, que van del 25 al 40 por ciento.
- (xviii) Ascende a 600 euros la sanción por no presentar en plazo o de manera incompleta, inexacta o con datos falsos, la declaración sumaria de entrada del artículo 127 del Reglamento nº 952/2013 de la UE.
- (xix) Se considerará infracción grave, acarreando unas multas fijas de 150.000 euros en caso de venta, y de 50.000 euros en caso de tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.
- (xx) El plazo de iniciación de procedimientos sancionadores pasa de tres a seis meses desde que se notifica la liquidación o resolución.
- (xxi) Se permite inadmitir solicitudes de suspensión de la ejecución de actos impugnados con dispensa total o parcial de garantías cuando no se cumplan los requisitos. Además, se permite a la Administración continuar con sus actuaciones evitando suspender la ejecución en aquellos casos en los que la deuda se encuentre en periodo ejecutivo.
- (xxii) Se introduce un apartado con el fin de dar cumplimiento al principio de Deggendorf, no concediéndose ayudas estatales a empresas que todavía no hayan ingresado un reintegro fruto de una Decisión de la Comisión Europea.

- (xxiii) Se impide a las entidades, cuyo número de identificación fiscal haya sido revocado, otorgar escrituras ante Notario o realizar inscripciones en un Registro Público.
- (xxiv) Se introduce la obligación de declarar las monedas virtuales existentes en extranjero.
- (xxv) Los intereses de demora por el pago de los tributos que integran la deuda aduanera no serán compatibles con la exigencia de los recargos por declaración extemporánea.
- (xxvi) La Administración Tributaria podrá mantener la información necesaria para cumplir las obligaciones de diligencia e información en su poder hasta que finalice el quinto año siguiente a aquel al que se deba suministrar.

3.9. Otras novedades

Dentro de este apartado encontramos modificaciones en las siguientes materias⁷³:

- (i) Régimen Económico Fiscal de Canarias
- (ii) Ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del Juego
- (iii) Ley Orgánica 12/1995 de Represión del Contrabando
- (iv) Ley 7/2012, de 29 de octubre, de codificación 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
- (v) Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal
- (vi) Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa
- (vii) Ley del Catastro Inmobiliario
- (viii) Ley del Notariado, de 28 de mayo de 1862

⁷³ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, “PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR 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, 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”, *agenciatributaria.es*, 2021 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf; última consulta 27/02/2022).

- (ix) Ley 11/2009, de 26 de octubre de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
- (x) Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al Covid-19.

4. RELACIÓN CON EL FENÓMENO DE LA AMNISTÍA FISCAL Y POSIBLE APLICACIÓN COMO MEDIDA DE CONTROL Y FRENO: EL MODELO 720

Tras el análisis de la Ley 11/2021, de 9 de julio, parece que nos encontramos ante un escenario implacable con el fraude fiscal, que vendría a solucionar la totalidad de problemas existentes en esta materia, o, al menos, a paliarlos. Sin embargo, cabe preguntarnos si esta Ley logrará ser una medida verdaderamente eficaz para controlar y frenar el fraude, o si, por el contrario, nos encontraremos con más limitaciones que resultados, tal y como ocurrió con la amnistía fiscal de 2012. Con el fin de dar respuesta a este interrogante, se exponen, a continuación, una serie de medidas que la Ley 11/2021 ha establecido y que tienen como finalidad evitar el fraude fiscal y alentar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias; mismos fines que presentaba, inicialmente, la amnistía fiscal.

- (i) Si acudimos a una de las novedades previstas por esta nueva Ley 11/2021, que incide sobre la LGT, se prohíbe la introducción de cualquier medida de regularización fiscal extraordinaria, que conlleve una disminución de la deuda tributaria, vulnerando consigo los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Esto nos resultará familiar, pues uno de los principales motivos alegados en el recurso de inconstitucionalidad que acabó con la amnistía fiscal de 2012, fue la vulneración de los principios consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Dado el reciente carácter de esta Ley, resulta muy difícil valorar su eficacia real en materia de contención del fraude. Sin embargo, la introducción de medidas como la anteriormente descrita nos permiten ver cómo se evita caer en errores anteriores, que impidieron la consecución de los objetivos marcados.

- (ii) Uno de los principales problemas que afecta a la economía española es la llamada economía sumergida, así como la elusión que llevan a cabo grandes empresas multinacionales. Esta economía sumergida es, en gran medida, sostenida por transacciones de alto valor, que no quedan registradas por realizarse en efectivo. Por ello, se introduce la citada medida, consistente en

prohibir el pago en efectivo en aquellas operaciones que superen los 1.000 euros y los 10.000, en caso de particulares con domicilio en el extranjero.

Lograr que transacciones de esta cuantía salgan a la luz, facilitará, desde mi punto de vista, la contención del fraude, puesto que será percibido como una traba para los contribuyentes que busquen cometer alguna irregularidad fiscal.⁷⁴

- (iii) Por otro lado, se han introducido una serie de medidas dirigidas a adaptar la Ley 11/2021, de 9 de julio, a las novedades del complejo sistema tributario actual. Se exigirá el suministro de información a la Administración Tributaria en materia de monedas virtuales, también conocidas como criptodivisas, actualmente en auge. Dado que el número de operaciones que se realizan con esta moneda es cada vez mayor, y de una cuantía creciente, llevar a cabo un estricto control de éstas, proporcionando información detallada a la Administración tributaria, parece, a mi juicio, una medida eficaz y coherente con el objetivo perseguido.⁷⁵
- (iv) La introducción de un nuevo apartado en el artículo 29 de la LGT pretende hacer frente a la utilización del software de doble uso para manipular la contabilidad empresarial, y ocultar parte de la actividad empresarial. Se introduce un estricto régimen sancionador, de tal manera que, no solo se lucha contra la economía sumergida, sino que también se adapta esta lucha a la creciente relevancia de las nuevas tecnologías.⁷⁶
- (v) Sin embargo, no toda medida presenta el fuerte carácter represor que hemos estado viendo hasta ahora. Se busca, también, fomentar el pago voluntario de los impuestos, dando cierto margen a los contribuyentes que no habían

⁷⁴ Gil, M., “Así es la nueva ley contra el fraude fiscal que te impedirá pagar en efectivo a partir de cierta cantidad”, *Onda Cero*, 10 de agosto de 2021 (disponible en https://www.ondacero.es/noticias/espana/asi-nueva-ley-fraude-fiscal-que-impedira-pagar-efectivo-partir-cierta-cantidad_202108096111facb5e57db0001e49223.html; última consulta 1/03/2022).

⁷⁵ *Id.*

⁷⁶ Wolters Kluwer TAA España, “Puntos clave de la nueva ley antifraude fiscal”, *Wolters Kluwer*, 2021 (disponible en <https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/ley-contra-el-fraude-fiscal>; última consulta 3/03/2022).

presentado en plazo la declaración, disminuyendo los recargos a aplicar, siempre y cuando la Administración no haya emitido requerimiento alguno.⁷⁷

Por tanto, cabe concluir que esta nueva Ley introduce medidas que, por un lado, buscan evitar la comisión de errores anteriores, como la amnistía fiscal de 2012, y, por otro, pretenden facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Además, salta a la vista que nos encontramos ante una Ley actualizada, que busca anticiparse a problemas actuales, como el software de doble uso, o, las famosas criptodivisas.

A mi parecer, y, dado el escaso tiempo transcurrido desde su entrada en vigor, resulta muy complejo afirmar o negar la eficacia de la Ley, pero, en principio, el conjunto de medidas implantado, parece ser coherente con el objetivo de lucha contra el fraude.

Sin embargo, lo que en principio parecía pacífico, se ha visto truncado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), el cual el 27 de enero de 2022, resolvió que tanto el modelo 720, que obligaba a los contribuyentes a declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, como su sistema de sanciones, eran contrarios al Derecho de la Unión, por su cuantía excesiva. Este régimen de sanciones implicaba, de manera directa, una vulneración del principio de libertad de movimiento de capitales. Los motivos que el TJUE esgrimió pueden resumirse en los siguientes⁷⁸:

- (i) La principal consecuencia derivada de no informar sobre estos bienes es la imposición, como ganancias patrimoniales no justificadas, de las rentas no declaradas, sin poder acudir a la prescripción.
- (ii) El conjunto de las multas fijas, así como el tipo de la multa por incumplimiento, puede llegar incluso a superar el valor de aquellos bienes y derechos situados en el extranjero.
- (iii) No existe proporción entre las multas previstas y las sanciones que se imponen, en un ámbito puramente nacional, por una infracción de este tipo.

⁷⁷ Francisco Varela, A., “Así puede afectarte la nueva ley contra el fraude fiscal: límites al pago en efectivo, controles a las criptomonedas, inspecciones y nuevos requisitos para sicavs”, *Business Insider*, 2021 (disponible en <https://www.businessinsider.es/puede-afectarte-nueva-ley-fraude-fiscal-871025>; última consulta 3/03/2022).

⁷⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022, C-788/19 [versión electrónica – base de datos Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2022/36105]. Fecha de la última consulta: 3 de marzo de 2022.

Todo ello lleva inevitablemente a una limitación en los movimientos de capital entre Estados, vulnerando el principio de libre circulación de capitales, uno de los pilares básicos de la UE. No cabe duda de que, alegar una imprescriptibilidad para perseguir estas rentas del extranjero, que no han sido declaradas, constituye una gravísima desproporcionalidad y, un carácter excesivamente represivo, que, en ningún caso, puede asimilarse a otros delitos del Código Penal tan graves que sí la llevan aparejada de forma justificada.

La Sentencia del TJUE incide de manera directa en la nueva Ley 11/2021, ya que esta última prevé expresamente la obligación de informar sobre las criptomonedas existentes en el extranjero. Sin embargo, ¿qué va a ocurrir ahora que se ha modificado todo el régimen relativo al modelo 720?

Dado que el modelo, en sí, continua en vigor, parece ser que deberá informarse sobre las criptodivisas, tal y como establece la nueva Disposición Adicional Decimoctava de la LGT. Sin embargo, la Sentencia del TJUE ha dado lugar al nacimiento de un nuevo modelo mucho menos restrictivo, que introduce las siguientes modificaciones⁷⁹:

- (i) Se derogan las sanciones específicas, siguiéndose el régimen general previsto en la LGT, con multas que van desde los 150 hasta los 250 euros, en vez de las anteriores que podían llegar a alcanzar los 5.000 euros.
- (ii) Las deudas por bienes en el extranjero prescribirán a los cuatro años, al igual que las demás deudas tributarias, dándose, también, la eliminación de falta de prescripción de la infracción, por no presentar el modelo por parte de las personas físicas sujetas a IRPF.
- (iii) En última instancia, se elimina la presunción de ilegalidad de los bienes no declarados en el modelo 720. Se mantiene la obligación de informar sobre aquellas criptomonedas existentes en el extranjero que den lugar a una determinada ganancia. Sin embargo, este tipo de bienes se verán beneficiados de un régimen sancionador mucho más garantista, que se aleje de modelos excesivamente represores como los anteriores.

⁷⁹ “Nuevo modelo 720 para declarar criptomonedas en el extranjero”, *ABC*, 1 de marzo de 2022 (disponible en https://www.abc.es/economia/abci-nuevo-modelo-720-para-declarar-criptomonedas-extranjero-202203010947_noticia.html; última consulta 3/03/2022).

Teniendo en cuenta todo lo anterior, y, a efectos de llegar a una conclusión sobre la eficacia de esta nueva Ley como medida para frenar en fraude, a mi parecer, y a la luz de lo acontecido con el modelo 720, esta nueva normativa podrá ser de utilidad, siempre y cuando se aplique de una forma más disuasoria que represiva. Hemos visto que busca, por medio de varias medidas, fomentar el pago voluntario de las deudas tributarias, por lo que, será, en mi opinión, la implantación de este tipo de medidas, que desaniman al contribuyente a cometer infracciones, y le incitan al buen proceder, las que verdaderamente nos permitirán luchar contra el fraude.

Ha quedado sobradamente demostrado que, actuar como si de una “caza de brujas” se tratase, no solo es ineficaz, sino que desemboca en situaciones como la reciente Sentencia del TJUE, que obligan a repensar todo el sistema, ralentizando el proceso de contención del fraude.

No se trata, a mi parecer, de buscar desesperadamente la imposición de sanciones a todo tipo de planificación fiscal, que se salga un mínimo de aquello a lo que el legislador acostumbra, (aún manteniéndose en numerosas ocasiones dentro del marco de la legalidad), sino de participar en la aplicación de una Ley que facilite un adecuado comportamiento del contribuyente, para así, minimizar el fenómeno del fraude fiscal.

Y, ¿es para minimizar el fraude, necesario, promulgar cada tan poco tiempo una nueva Ley de tal naturaleza? Esperemos que, por medio de esta última norma, se pueda frenar la defraudación tributaria, imperativo categórico para nuestra sociedad, facilitando, así, el desarrollo económico del país, sin la necesidad de aumentar, todavía más, la carga fiscal que ya pesa sobre el contribuyente.⁸⁰

⁸⁰ Sánchez Pedroche, J.A., *op. cit.*, p. 8

CONCLUSIONES

En el año 2012 se implantó en España una medida conocida como “Amnistía Fiscal”. Con ella se buscaba, dada la complicada situación que atravesaba el país, alcanzar los niveles de déficit público estipulados, y lograr una mayor recaudación. La economía sumergida representaba un gran porcentaje del PIB del país, aglutinándose, principalmente, en las grandes fortunas. Por medio de este fenómeno se permitía presentar una declaración tributaria especial, a través del modelo 750, previsto en la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo. Este modelo daría lugar a una regularización de la situación tributaria del contribuyente, en virtud de la cual, los bienes o derechos incluidos se declaraban por su valor de adquisición, debiendo ingresarse el 10% de este valor, cuantía que se consideraba cuota tributaria, y sobre la que no podría aplicarse sanción o recargo alguno.

Sin embargo, esta medida no quedó exenta de polémica y, el 25 de junio de 2012, se interpuso recurso de inconstitucionalidad, número 3856-2012, promovido por el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso, alegando la vulneración de los artículos 86.1 y 31.3 de la Constitución Española.

Se afirmó que esta amnistía fiscal daba lugar a un quebranto de los principios constitucionales de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad. Además, dado que la misma fue inicialmente planteada en el Real Decreto-Ley 12/2012, los recurrentes alegaron que se estaba produciendo una vulneración del artículo 86.1 de la Constitución, ya que, por medio de un instrumento como el Decreto-Ley, se estaban delimitando aspectos esenciales del tributo y afectando, al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, aspectos que quedaban claramente fuera de los límites de actuación de este instrumento normativo.

El Tribunal Constitucional dictó Sentencia núm. 73/2017, de 8 de junio, a través de la cual declaró la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional 1ª, que regulaba esta declaración tributaria especial, por extralimitarse el Real Decreto-Ley de sus posibilidades de regulación.

- (i) No obstante, cabe preguntarse, si, a pesar de la respuesta dada por el Tribunal Constitucional, fue la amnistía una medida eficaz en la lucha contra el fraude, o, por el contrario, un intento frustrado.

Aunque es cierto que el importe de los capitales aflorados fue inferior al inicialmente previsto, la amnistía fiscal no fue, en mi opinión, el fenómeno tan negativo que algunos alegaban. España atravesaba un momento complicado con una economía sumergida que suponía más del 20% de su PIB. La necesidad de ingresos era cada vez mayor, al igual que el déficit público, el cual estaba alcanzando límites muy elevados. Con la implantación de esta nueva medida tuvo lugar una reducción del porcentaje de economía sumergida en un 20%, aflorando una gran cantidad de capitales opacos que contribuyeron, en cierto modo, a una mejora de la situación tributaria española.

- (ii) Si el Grupo Parlamentario del Partido Popular hubiera decidido introducir la amnistía fiscal en una Ley, podría haber evitado un posterior recurso de inconstitucionalidad, que le costó el fin de esta medida, y, por consiguiente, el fin de los efectos positivos que, a mi parecer, traía consigo. No obstante, no puede obviarse el hecho de que una ley presenta una tramitación muy larga, por lo que, tal vez, fue la rapidez que caracteriza al Decreto-Ley, la que hizo que el Partido Popular acudiera, dado el carácter de urgencia, al mismo.
- (iii) Por tanto, es necesario, a mi juicio, recalcar la existencia de procedimientos excesivamente formalistas en el ámbito tributario. En prácticamente la totalidad de los casos, la forma prima sobre el fondo y, si bien hay que ser rigurosos en materias tan delicadas como éstas, considero que hay ocasiones en las que se desaprovechan los efectos positivos que una medida puede traer consigo, por no venir revestida de una perfecta formalidad.
- (iv) La amnistía fiscal de 2012 es sólo uno de los múltiples ejemplos que podemos encontrar en el sistema fiscal español. En 2021 entró en vigor la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. A pesar de que, en mi opinión, todavía es muy temprano para emitir un juicio sobre la eficacia práctica de esta Ley para luchar y contener el fraude fiscal, de lo que no puede dudarse es de la exhaustividad regulatoria de la misma. Si bien es cierto que este nuevo instrumento continua con la tradición tributaria española de imponer altas sanciones, también introduce una novedad: busca luchar contra el fraude promoviendo el pago voluntario, sin imponer, inicialmente, sanción alguna.

Se incentiva, con ello, el afloramiento de aquellos capitales ocultos, sin incurrir en medidas que, dada la rigidez del sistema, puedan acarrear conflictos posteriores, como la amnistía fiscal. De hecho, una de las medidas introducidas por esta Ley, consiste en prohibir futuras amnistías fiscales, tratando, así, de evitar incurrir en los mismos errores anteriores.

(v) A pesar de esta intención, no cabe sino cuestionarnos la verdadera relevancia práctica de prohibir este tipo de actuaciones futuras. En caso de que quisiera implantarse una nueva amnistía, no haría falta más que publicar una ley ordinaria posterior a esta LGT. Si bien es cierto que podría ser nuevamente objeto de control por parte del Tribunal Constitucional, por medio de la promoción de un recurso de inconstitucionalidad, considero, en cierto modo, insuficiente dicha novedad, ya que, en mi opinión, se mantiene la misma situación, sin aportar una solución clara al problema.⁸¹

(vi) Parece que esta nueva Ley trata de introducir un mecanismo para reducir el fraude, menos restrictivo y sancionador que otras medidas previas, y, adaptado a la situación actual.

Sin embargo, también ha tenido que hacer frente a la declaración de nulidad del modelo 720 por parte del TJUE, por considerar las sanciones impuestas, en caso de no declaración de bienes y derechos en el extranjero, absolutamente desproporcionadas. Una vez más, el legislador español se ensaña con aquellos contribuyentes, que pueden llevar a cabo inversiones muy beneficiosas para la economía española, estableciendo sanciones que desincentivan la realización de cualquier tipo de inversión extranjera.

Es por ello que, el TJUE ha considerado el régimen sancionador de este modelo, contrario al principio de libre circulación de capitales, debiendo el legislador español, dar un paso hacia atrás y reformular el mismo.

Esta Sentencia del TJUE ha afectado, también, a la nueva Ley 11/2021, ya que introducía una medida que obligaba a la declaración de las ganancias derivadas de la tenencia de criptodivisas en el extranjero. El legislador español se ha visto obligado a modificar el régimen sancionador y sustituirlo por el general,

⁸¹ Sánchez Pedroche, J.A., *op. cit.*, p.186

confirmando, así, la posible prescripción en caso de no declaración, posibilidad que con el anterior modelo 720, quedaba vetada.

- (vii) Puede concluirse, como el legislador tributario español, ha contribuido, desde sus inicios, a construir un sistema financiero y tributario rebotante de requisitos formales a observar, en el que el incumplimiento de cualquiera de ellos, conlleva, automáticamente, importantes sanciones para el contribuyente. Además, parece ser que, en muchas ocasiones, busca, más que crear un entorno fiscal atractivo para futuras inversiones, perseguir cualquier forma de planificación fiscal.
- (viii) Desde mi punto de vista, con la nueva Ley 11/2021 se están introduciendo novedades en los sistemas de lucha contra el fraude fiscal, que avanzan hacia un mecanismo más garantista y menos restrictivo con el contribuyente; pero situaciones como la Sentencia del TJUE sobre el modelo 720 deben hacer que nos replanteemos, como Estado, nuestro sistema tributario, con el fin de evitar, en un futuro, situaciones como la acontecida en 2012 con la amnistía fiscal. Solo así, podremos, a mi juicio, luchar y contener este fenómeno que tanto daña a la economía del Estado español.

No se trata, por tanto, de sobrecargar al contribuyente con un, cada vez más elevado, sacrificio fiscal, derivado de continuas normas y formalidades, sino de aprovechar esta nueva Ley y aplicarla de la forma más beneficiosa posible, contribuyendo al crecimiento económico del país y, por ende, de sus ciudadanos.

BIBLIOGRAFÍA

1. LEGISLACIÓN

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 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30 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).

Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE 4 de junio de 2012).

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 (BOE de 31 de marzo de 2012).

2. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 73/2017, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos BOE. Ref. BOE-A-2017-8345]. Fecha de la última consulta: 8 de marzo de 2022.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022, C-788/19 [versión electrónica – base de datos Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2022\36105]. Fecha de la última consulta: 3 de marzo de 2022.

3. OBRAS DOCTRINALES

Goenechea Domínguez, M., “Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal”, *TDX. Tesis doctorals en Xarxa*, 2017 (disponible en <https://www.tesisenred.net/handle/10803/572077#page=1>; última consulta 1/03/2022).

Iglesias Caridad, M., “La inconstitucionalidad de la Amnistía Fiscal”, *Ars Iuris Salmanticensi. Reseñas de Jurisprudencia Financiero y Tributario*, vol. 5, 2017, p. 273 (disponible en https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/137702/Sentencia_del_Tribunal_Constitucional_73.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 8/03/2022).

Iglesias Casais, J. M., y González Méndez, A., “El fraude fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito: Revista xurídica Da Universidade De Santiago De Compostela*, vol. 22, n. (Ext), 2013, p. 214 (disponible en <https://revistas.usc.gal/index.php/dereito/article/view/1236>; última consulta 17/03/2022).

Lara Peralta, G. V., “La amnistía fiscal y su incidencia en el cumplimiento y comportamiento tributario de los contribuyentes durante el ejercicio fiscal 2008-2015”, *IAEN. Biblioteca José Moncada*, 2017 (disponible en <https://repositorio.iaen.edu.ec/handle/24000/5857>; última consulta 9/03/2022).

López, H., y Campione, R., “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *EUNOMÍA. Revista en Cultura de la Legalidad*, n. 3, 2014, pp.107-109 (disponible en <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/2123/1054>; última consulta 10/03/2022).

Marhuenda Manresa, F., “Fraude fiscal y amnistía tributaria”, *RediUMH*, 2017 (disponible en <http://dspace.umh.es/bitstream/11000/3821/1/TFG%20Marhuenda%20Manresa%2C%20Francisco.pdf>; última consulta 28/02/2022).

Rodríguez Méndez, J. A., “La amnistía fiscal en España. Especial mención al RDL 12/2012= The tax amnesty in Spain. Special mention to the RDL 12/2012”, *Buleria. Repositorio Institucional de la Universidad de León*, 2015 (disponible en <https://buleria.unileon.es/handle/10612/13516>; última consulta 28/02/2022).

Romanos Pérez, C., “La amnistía fiscal en el sistema tributario español”, *Zaguan. Repositorio Insitucional de Documentos*, 2015 (disponible en <https://zaguan.unizar.es/record/31858?ln=es#>; última consulta 1/03/2022)

Sánchez Pedroche, J.A., *Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2021.

4. RECURSOS DE INTERNET

“Comentario a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude”, *LaLey: El Consultor de los Ayuntamientos*, 2012 (disponible en https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbFljTAAAXNLI1NTfbLUouLM_DxbIwNDI0MDYwOQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA6eHM-TUAAAA=WKE; última consulta 25/02/2022).

“Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. BOE 30-11-06”, *El Notario del Siglo XXI. Legislación estatal*, n.11, 2007 (disponible en <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-11/2563-legislacion-estatal-numero-11-0-25568154291778944>; última consulta 25/02/2022).

“Nuevo modelo 720 para declarar criptomonedas en el extranjero”, *ABC*, 1 de marzo de 2022 (disponible en <https://www.abc.es/economia/abci-nuevo-modelo-720-para>

[declarar-criptomonedas-extranjero-202203010947_noticia.html](#); última consulta 3/03/2022).

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, “PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR 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, 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”, *agenciatributaria.es*, 2021 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf; última consulta 27/02/2022).

Francisco Varela, A., “Así puede afectarte la nueva ley contra el fraude fiscal: límites al pago en efectivo, controles a las criptomonedas, inspecciones y nuevos requisitos para sicavs”, *Business Insider*, 2021 (disponible en <https://www.businessinsider.es/puede-afectarte-nueva-ley-fraude-fiscal-871025>; última consulta 3/03/2022).

Gil, M., “Así es la nueva ley contra el fraude fiscal que te impedirá pagar en efectivo a partir de cierta cantidad”, *Onda Cero*, 10 de agosto de 2021 (disponible en https://www.ondacero.es/noticias/espana/asi-nueva-ley-fraude-fiscal-que-impedira-pagar-efectivo-partir-cierta-cantidad_202108096111facb5e57db0001e49223.html; última consulta 1/03/2022).

Wolters Kluwer TAA España, “Puntos clave de la nueva ley antifraude fiscal”, *Wolters Kluwer*, 2021 (disponible en <https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/ley-contra-el-fraude-fiscal>; última consulta 3/03/2022).

Wolters Kluwer, “Fraude fiscal”, *Wolters Kluwer: Guías Jurídicas* (disponible en https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdlSRnjUAAAA=WKE; última consulta 1/03/2022).