



AMNISTÍA FISCAL: ÉTICA Y LEGALIDAD

JAVIER ARMENTIA BASTERREA (*)

I.- ¿QUÉ ES UNA AMNISTÍA FISCAL?

En términos generales se puede decir que la amnistía fiscal es el beneficio que se concede a obligados tributarios y cuyo objeto es condonar de alguna forma, total o parcialmente, las deudas y/o sanciones derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

De una manera, podríamos decir más vulgar y por lo tanto más comprensible, una amnistía fiscal lo que pretende es que todas aquellas personas que no han satisfecho los tributos que les corresponde, lo hagan en un momento determinado a cambio de satisfacer menos de lo que hubieran debido ingresar en su momento.

En definitiva, una amnistía fiscal consiste en brindar una oportunidad, durante un tiempo determinado, para que los obligados tributarios que no hayan cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias puedan, a cambio de una concreta prestación consistente normalmente en pagar una cantidad determinada, obtener la "condonación" de la deuda tributaria real que les hubiera correspondido satisfacer de haber cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias.

Lerman ofrece la siguiente definición de amnistía fiscal:

"Medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a Impuestos de períodos precedentes, o haberlo hecho parcialmente, y que ahora declaran por entero".¹

II.- VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA AMNISTÍA FISCAL.

Las finalidades u objetivos que persigue una amnistía fiscal son, fundamentalmente, los siguientes:

- Aflorar patrimonios y rentas que permanecen ocultos a la Administración tributaria.
- A corto plazo, buscar liquidez de forma inmediata al hacer satisfacer un "peaje" a los obligados tributarios que se acogen a ella
- A medio plazo, incrementar las bases imponibles de los contribuyentes, toda vez que se "consolidan" los patrimonios y rentas que antes se encontraban ocultos a la Administración tributaria.

Como puede comprobarse, la finalidad fundamental de la amnistía fiscal es de carácter económico toda vez que la Administración espera

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

¹ Lerman, A. "Tax Amnesty: The Federal Perspective". *National Tax Journal*, 39. Año 1986.

obtener, a corto plazo, una recaudación extraordinaria y a medio/largo plazo un incremento de la recaudación ordinaria.

Ahora bien, junto a lo anterior, la amnistía fiscal presenta riesgos y/o inconvenientes importantes, entre los que cabe destacar los siguientes:

a.- La amnistía implica un reconocimiento expreso de la incapacidad de la Administración para hacer efectivos los principios básicos que sustentan su sistema tributario.² O como señala Eduardo Barrachina³ "...la amnistía fiscal puede ser considerada sinónimo de fracaso en la política económica y las medidas que se adoptaron contra el fraude".

Los contribuyentes se percatan de las deficiencias de la Administración tributaria y pueden decidir adoptar conductas defraudadoras en materia tributaria.

En definitiva, existe una pérdida de confianza en las Instituciones. O como señala Eduardo Barrachina⁴ "...el principio de confianza de los ciudadanos en sus Instituciones puede quedar afectado, pues a partir de ahora también los que cumplen pueden caer en la tentación de no cumplir con sus obligaciones fiscales, con la esperanza de que en un futuro inmediato también se beneficien de una amnistía fiscal".

b.- Si las amnistías tienen una regularidad cíclica, esto es, si el Estado cada cierto tiempo aprueba este tipo de medidas, puede, además de fomentar la conducta señalada en la letra anterior, desincentivar, en sí mismo, acogerse a la misma.

La reiteración en el tiempo de las amnistías fiscales provoca o puede provocar el efecto de

² Menéndez Hernández señala que en las amnistías la propia Hacienda reconoce su impotencia para alcanzar el conocimiento eficaz de todos sus defraudadores. Menéndez Hernández, J. "Comentario General". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 134/1978.

³ Barrachina Juan, E. "La reciente amnistía fiscal".

⁴ Barrachina Juan, E. "La reciente amnistía fiscal".

esperar a la siguiente, máxime si la amnistía no tiene otros efectos que obtener el "visto bueno" de Hacienda.

En este sentido se puede afirmar que cuantas más medidas extraordinarias o amnistías fiscales se adopten en un país, menos creíbles serán, tanto la Administración tributaria del propio Estado como las propias medidas que se adopten y, por lo tanto, menos posibilidades de éxito tendrán. De producirse esta situación, la amnistía ni consigue aflorar patrimonios y rentas ocultas, ni logra la liquidez que preveía, ni aumenta las bases imponibles de los contribuyentes.

c.- La amnistía fiscal supone un estímulo oficial a la pereza contributiva.⁵

Eric Le Borgne y Katherine Baer⁶ señalan, tal como se ha comentado anteriormente, que a corto plazo las amnistías suponen una fuente adicional de ingresos y a medio plazo, de una amnistía con éxito, se espera que aumente la base de pagadores. Ahora bien, continúan señalando dichos autores, la experiencia revela que los beneficios percibidos de una amnistía fiscal están, en el mejor de los casos, exagerados y a menudo no logran exceder los costes del programa; costes que, además, rara vez son contabilizados. Concluyen dichos economistas señalando que los fracasos son la norma general y proponen que deben evitarse los programas para fomentar la admisión voluntaria de evasiones, así como la cancelación de obligaciones tributarias.

En similar línea se expresan Hari Sharan Nuitel y Russel S. Sobel⁷ indicando que cuantas más situa-

⁵ Pont Mestres, M. "La regularización de balances en la ley 50/1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal". *Revista Española de Derecho Financiero*, números 14 y 15/1977.

⁶ Economistas del Fondo Monetario Internacional en un estudio de 2008 titulado "Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives"

⁷ "El impacto recaudatorio de amnistías fiscales reiteradas".

⁸ UCHITELLE, Elliot. "The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries", *FRBNY Quarterly Review* / Autumn 1989.

ciones extraordinarias se produzcan, menos recursos se conseguirá aflorar.

Por eso, si ya de por sí esta medida es discutible, para que sea eficaz se precisa que vaya acompañada de otras medidas que de alguna forma obliguen a los destinatarios de la amnistía a acogerse a la misma. En este sentido Elliott Uchitelle⁸ señala que "una amnistía fiscal sólo puede tener éxito si se percibe como un acontecimiento único" y, además, deben adoptarse reformas que transmitan la sensación de que el fraude fiscal ya no va a ser posible en el futuro.

Por otra parte, en el análisis de las amnistías fiscales no puede olvidarse que éstas tienen unos destinatarios muy definidos. Estos destinatarios no son otros que las personas con elevadas o importantes rentas y patrimonios. Entre este tipo de interesados pueden existir, y de hecho existen, quienes prefieran reconducir su situación y volver a la senda de la legalidad, si bien otros prefieren seguir tal y como están.

Naturalmente y dado los, fundamentalmente, intereses económicos que rodean a una amnistía fiscal, ésta debe ser "generosa" o "atractiva" para que el obligado tributario que ha incumplido sus obligaciones con la sociedad decida acogerse a ella. Es cierto que si a la amnistía fiscal se le acompañan otras medidas, tanto de reproche social, como de desincentivación a futuro de la comisión de fraude fiscal, la amnistía podrá ser menos generosa.

Lo anterior se puede resumir de la siguiente forma: la clave está en la posibilidad de que esas rentas y patrimonios ocultos afloren y tributen en el futuro. Para ello la medida ha de ser generosa: el defraudador debe estar muy motivado a sacar sus rentas y patrimonios a la luz. Esto es, la medida ha de ser incentivadora y, por lo tanto, más claramente injusta, cuanto más eficaz se pretenda ser. Además debe ir acompañada de una lucha seria contra el fraude futuro.⁹

⁸ Antonio Argandoña. "Amnistía Fiscal". Publicado el 31 de marzo de 2012.

III.- AMNISTÍAS APROBADAS EN TERRITORIO DE RÉGIMEN COMÚN EN LOS ÚLTIMOS AÑOS.

Si se toma como referencia los últimos cuarenta años, en territorio de régimen común se han aprobado tres amnistías fiscales. En efecto, olvidándonos de la época en que se comenzó a realizar una reforma en profundidad del sistema tributario (año 1977) momento en que se permitió a las sociedades aflorar sus activos ocultos y hacer desaparecer de sus balances los pasivos ficticios, la primera amnistía fiscal se produce en 1984 (regularización del dinero oculto a través de la adquisición de pagarés del Tesoro), la segunda, muy poco tiempo después, en 1991 (adquisición de deuda pública especial con interés más bajo que el de mercado) y la tercera, hace muy poco tiempo, en 2012.

En el presente trabajo se va a hacer referencia a la amnistía fiscal de 2012 a la que técnicamente se ha denominado «regularización o declaración tributaria especial».

IV.- AMNISTÍAS FISCALES EN EUROPA.

Las amnistías fiscales no constituyen una novedad de los tiempos actuales. En efecto, en el Egipto del año 200 antes de Cristo, inscrito en la Piedra Roseta, se hace referencia al supuesto de evasores de Impuestos a los que se les permitió salir de la cárcel.¹⁰

En los últimos años, varios países han creado programas de amnistía para ofrecer a los contribuyentes la oportunidad de volver a la legalidad y aumentar la recaudación tributaria.

Sin ánimo de ser exhaustivo, se pueden señalar algunas amnistías fiscales en los siguientes Estados europeos:

¹⁰ Victor Ockmar, en su trabajo titulado "El principio de equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades financieras del Estado y la justicia económica", señala que "una memorable amnistía fue narrada en la piedra Roseta (200 A.C.)... entre otras cosas fueron puestos en libertad miles de evasores fiscales que reanudaron sus actividades productivas".

- a.- Italia: en 2009 propuso un procedimiento de repatriación de activos financieros con un pago del 5% aplicable sobre el valor de los activos.
- b.- Portugal: aprobó una medida de este tipo a mediados de 2010 que se aplicaba a los depósitos bancarios, valores mobiliarios y otros instrumentos financieros (como fondos de inversión y determinados seguros de vida-ahorro). Se establecía el pago de un Impuesto del 5% del valor de los activos y no era necesario transferirlos a entidades financieras portuguesas, siempre y cuando se tratara de bienes que estuvieran depositados en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
- c.- Alemania: en 2003 puso en marcha una amnistía fiscal en la que se permitía repatriar los fondos que estuvieran en el exterior abonando una determinada cantidad.
- d.- Francia: en 1986 aprobó una amnistía fiscal y, posteriormente, intentó articular una amnistía fiscal en 2004 con la intención de repatriar capitales, aplicando un Impuesto liberatorio de retorno que oscilaba entre el 10% y 20%, según el volumen de dinero legalizado. Finalmente no se puso en marcha.
- e.- Irlanda: en 1988 otorgó un plazo de 10 meses para abonar los Impuestos sobre fondos no declarados, libres de intereses y sanciones, prometiendo no tomar medidas represivas posteriores.
- f.- Bélgica: a finales de 2003 autorizaba la repatriación de capitales o valores mobiliarios con una sustancial minoración de las penalizaciones.
- g.- Reino Unido: en 2007 se procedió a una regularización de cuentas en el extranjero no declaradas.

V.- ¿LA LLAMADA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL ES UNA AMNISTÍA FISCAL?

Se ha señalado anteriormente que la medida excepcional aprobada por las Instituciones de régimen común en el año 2012 se ha denominado técnicamente «regularización o declaración tributaria especial».

Los términos regularización tributaria especial no dejan de ser un eufemismo, entendiendo por tal¹¹ una manifestación suave o decorosa de ideas cuya recta y franca expresión sería dura o malsonante. Esto es, cuando se utiliza la expresión «regularización tributaria especial» lo que se hace es llamar a las cosas por nombre diferente a lo que realmente son. A este respecto hay que señalar que el contenido de dicha regularización tributaria especial entra de lleno y encaja perfectamente con el concepto de amnistía fiscal que se ha expuesto al comienzo de este trabajo.

Por otra parte, aplicando el propio derecho tributario a esta cuestión, bastaría con citar el artículo de la Ley General Tributaria que determina que las cosas son lo que son y no lo que las partes dicen que son¹².

VI.- SOBRE EL CONTENIDO DE LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.

Mediante Real Decreto-ley¹³ se aprobó una «declaración tributaria especial»¹⁴ que se ha venido denominando «proceso de regularización voluntaria»¹⁵.

¹¹ Según el diccionario de la lengua española.

¹² El artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala expresamente: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

¹³ 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.

¹⁴ La disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, se titula precisamente «Declaración tributaria especial».

¹⁵ La regulación de la «Declaración tributaria especial» es la siguiente:

El esquema general de esta regulación es el siguiente:

1.- ¿Quiénes pueden acogerse a la declaración tributaria especial?

Pueden acogerse los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre

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

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

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

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

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

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

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

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

la Renta de No Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos tributos.

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

2.- ¿Cuál es el objeto de la declaración tributaria especial?

El objeto de esta declaración es regularizar la situación tributaria de dichos contribuyentes, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición, esto es, antes del 31 de marzo de 2012.

Obsérvese que se hace referencia a la titularidad de los bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración (la referencia es, por lo tanto, el plazo de declaración) hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición, esto es, antes del 31 de marzo de 2012. Esto implica que la regularización afecta a los siguientes bienes y derechos:

- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente, en los casos de estos dos últimos tributos, cuando el período impositivo coincide con el año natural, alcanza a los bienes y derechos poseídos a 31 de diciembre de 2010.
- En el supuesto de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente habrá que estar a cada tipo de renta, toda vez que el devengo del

Impuesto en este caso se determina, por regla general, por cada obtención de renta.

3.- ¿En qué consiste la declaración tributaria especial?

Las personas y entidades que se acojan a esta declaración deben presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar el 10% al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los bienes y derechos regularizados, lo que permitirá a la Administración tributaria controlar mejor tanto la propia regularización efectuada, como las declaraciones tributarias a efectuar en el futuro.

4.- Además de ingresar el 10% del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas ¿procede la imposición de recargos, intereses o sanciones?

La presentación de la declaración tributaria especial y el pago del referido 10% determinan la no exigibilidad de sanciones, intereses y recargos.

5.- ¿Qué plazo se establece para presentar la declaración tributaria especial?

Por tanto:

Regularización = 10% x importe o valor de adquisición de los bienes o derechos que se estarían regularizando, sin que resulten exigibles sanciones, intereses ni recargos.

El plazo para la presentación de la declaración tributaria especial y para realizar el ingreso correspondiente finalizaba el 30 de noviembre de 2012.

6.- ¿Qué efectos tiene lo declarado por el contribuyente?

El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁶: lo que implica que no se podrá imputar una ganancia patrimonial no justificada en los casos en que no exista concordancia entre la renta y el patrimonio del contribuyente.

- Impuesto sobre Sociedades¹⁷: lo que implica la no aplicación de la presunción de rentas por bienes o derechos no contabilizados o no declarados.

En definitiva el importe declarado tiene la consideración de renta declarada a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Este proceso de regularización tiene, además de lo señalado anteriormente, las siguientes características:

- El coste o gravamen del 10% se puede calificar de moderado.
- No se exige la repatriación de capitales.
- No se exige la inversión en determinados activos financieros.
- La regularización impide la aplicación del régimen sancionador tributario.

Finalmente hay que indicar que la regularización afecta a los Impuestos señalados, esto es, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Ello implica que no afecta a otros Impuestos como el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Este ámbito de aplicación de la regularización que se comenta

¹⁶ Artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁷ Artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

implica, o puede implicar, que junto a la declaración especial haya que presentar declaraciones complementarias por los referidos tributos.

VII.- SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.

Mucho se ha escrito sobre cuál es la naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial. A este respecto existen diversas opiniones entre las que cabe destacar las siguientes:

- a.- Se trata de una prestación patrimonial pública que no se corresponde propiamente con un hecho imponible, ya que su punto de partida lo constituye la titularidad de determinados bienes y derechos. De esta forma nos encontramos ante un tributo nuevo que sirve para regularizar determinadas rentas no declaradas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.¹⁸
- b.- Estamos ante un nuevo Impuesto de carácter directo, excepcional, personal, objetivo, no recurrente, instantáneo y proporcional.¹⁹
- c.- No se ha establecido o creado un Impuesto nuevo, ya que lo que se ha hecho es establecer un tratamiento analítico de un elemento de la base imponible correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Este elemento se concreta en los bienes y derechos que no se corresponden con las rentas declaradas en dichos tributos.²⁰

¹⁸ Alonso González, L.M, "La declaración tributaria especial: luces y sombras de la "amnistía fiscal o el dulce sabor de la zanahoria". *Revista jurídica de Catalunya*, número 3/2012.

¹⁹ Gil Soriano, A. "¿Amnistía fiscal como medida de lucha contra el fraude?". *El cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, número 30/2012.

²⁰ Cazorla Prieto, L. M. "La llamada amnistía fiscal". Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial. *Thomson Reuters Aranzadi*, 2012.

Mi opinión personal se encuentra más en la línea apuntada por Falcón y Tella que ubica este tema en un proceso de autoliquidación e ingreso de un gravamen especial del 10%, que tiene la consideración de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Este gravamen nace en el momento de la presentación de la declaración especial y tiene determinados efectos extintivos de algunas obligaciones anteriores.²¹

VIII.- PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.

El Gobierno estimó que iba a recaudar, como consecuencia de la amnistía fiscal, 2.500 millones de euros.

Según los datos publicados en diferentes medios, a la amnistía fiscal se acogieron 31.484 contribuyentes y se obtuvieron aproximadamente 1.200 millones de euros.²²

Se va a proceder, a los efectos de los comentarios que se recogen al final de este trabajo, a dividir la cantidad obtenida en la amnistía fiscal entre el número de habitantes en el Estado español (46.464.053²³). De esta operación resulta lo siguiente:

$$1.200.000.000 / 46.464.053 = 25,83 \text{ € por hab.}$$

IX.- SOBRE LA POSIBLE LEGALIDAD/CONSTITUCIONALIDAD DE LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.

Victor Uckmar señala²⁴ que "en un examen comparativo se observó que en los últimos dos siglos se han consolidado los siguientes fundamentos constitucionales:

²¹ Falcón y Tella, R. "De nuevo sobre la declaración especial prevista en el Decreto – ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo". *Quincena Fiscal*, número 13/2012.

²² "El País" de 3 de diciembre de 2012.

²³ Fuente: Instituto Nacional de estadística. Población a 1 de julio de 2014.

²⁴ En su trabajo "Principios comunes del derecho constitucional tributario".

- 1.- Los Impuestos pueden aplicarse solamente en base a una ley que, en muchos Estados, debe ser promulgada según un procedimiento particular y ser renovada anualmente (principio de legalidad).
- 2.- Todos los contribuyentes deben ser colocados, frente a la carga fiscal, en un plano de igualdad (principio de igualdad) de acuerdo con:
- a.- La generalidad y uniformidad de la tributación.
 - b.- La abolición de cualquier privilegio o discriminación (igualdad jurídica).
 - c.- La aplicación de los Impuestos en base a la capacidad económica de los contribuyentes, con la tendencia a introducir en el sistema fiscal Impuestos personales con tasas progresivas.
- 3.- En los Estados en que las entidades locales gozan de autonomía financiera, cada entidad dotada de poder tributario debe ejercitarnlo según los límites señalados en la Constitución, sin obstaculizar el libre comercio a lo interno y con el exterior (principio de competencia)".

La Constitución de 1978 señala²⁵ expresamente, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio."

Este precepto se puede diseccionar de la siguiente forma:

a.-Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos: principio de generalidad.

b.-El deber general de contribución al sostenimiento de los gastos públicos debe concretarse en cada obligado tributario en base a su capacidad económica: principio de capacidad económica.

c.- El sistema tributario debe ser justo.

d.- El sistema tributario debe estar inspirado en el principio de igualdad, en el sentido de que a iguales situaciones debe corresponder igual tributación.

e.- A mayor base u objeto gravado debe corresponder una mayor cuota tributaria que debe ser más que proporcional: principio de progresividad.

f.- La carga fiscal no debe ser exorbitante: límite de la no confiscatoriedad.

Examinemos brevemente estos principios:

1.- Principio de generalidad.

En base a este principio general todos los sujetos se encuentran sujetos al poder tributario sin que sea posible establecer excepciones que no se encuentren justificadas por el propio texto constitucional.

El Tribunal Constitucional señala²⁶ que todo beneficio fiscal supone una quiebra del principio de generalidad que debe regir el sistema tributario; esta quiebra es constitucionalmente válida en los casos en que responda a fines de interés general que la justifiquen.

En otra sentencia²⁷ el Tribunal Constitucional señala que "la exención o bonificación como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida

²⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero.

²⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002.

cuando responda a fines de interés general que la justifiquen quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31".

2.- Principio de capacidad económica.

En base a este principio, el deber general de contribuir se individualiza de tal suerte que cada prestación que se exija al interesado debe estar basada en una manifestación de capacidad económica.

Hay que tener en cuenta que, tal como señala el Tribunal Constitucional²⁸, la exigencia de que la carga tributaria tenga en cuenta la capacidad económica se predica del conjunto del sistema tributario, no de cada uno de los tributos examinados o tenidos en cuenta de forma individual.

3.- Principio de igualdad.

Este principio es "un complemento del principio de capacidad económica y conlleva la idea de establecer una igualdad o paridad de tratamiento fiscal a igualdad o paridad de capacidad económica, en el sentido de que a situaciones iguales debe corresponder siempre una igual tributación e impide los tratamientos fiscales arbitrarios o discriminatorios entre situaciones objetivamente iguales".²⁹

4.- Principio de progresividad.

En base a este principio, cuanto mayor sea la base u objeto gravado mayor debe ser la cuota tributaria, entendiendo que esa mayor cuota no debe ser por aplicación de porcentajes proporcionales, sino progresivos.

Hay que tener en cuenta que este principio no es

exigible en cada figura impositiva, sino que se predica del conjunto del sistema tributario, de tal forma que pueden existir Impuestos no progresivos conviviendo con otros que sí lo son.

5.- No confiscatoriedad.

También, en este caso este límite, se predica del conjunto del sistema tributario y como señala la doctrina³⁰ "el Tribunal Constitucional ha remarcado la dificultad que entraña responder a preguntas como las formuladas (¿cuándo se entiende que un Impuesto tiene carácter confiscatorio? ¿Será cuando tiene un tipo de gravamen muy elevado?) con las que se trata de acotar el límite de la no confiscación, y ha optado por delimitar el concepto poniendo algún ejemplo que resulte suficientemente esclarecedor. Así, considera que la prohibición de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, y entiende que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. De producirse esto, además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución española, en el que se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia...sin duda resulta muy complicado poder determinar a priori el alcance confiscatorio de una medida fiscal concreta. En su lugar, deben examinarse las repercusiones de su implantación en el sistema en su conjunto y comprobar entonces si rebasa la capacidad económica del contribuyente alcanzando tal magnitud que haga imposible el desarrollo personal del obligado tributario para de este modo poder apreciar la confiscatoriedad".

Tras este breve recorrido por los principios básicos del sistema tributario, cabe preguntarse cómo se ven afectados dichos principios por una amnistía fiscal. Esto es, la cuestión que cabe plantearse es si las amnistías fiscales respetan dichos principios.

²⁸ Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre.

²⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996.

Naturalmente hay opiniones para todos los gustos, incluso hay una versión oficial, a través de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre cómo han de interpretarse los citados principios.

En términos generales, y sin ánimo de ser exhaustivo, cabe señalar lo siguiente:

a.- Sistema tributario justo. Jose Alberto Sanz Díaz-Palacios³¹ señala que el concepto de justicia tributaria no es inmutable y ha de analizarse teniendo en cuenta las circunstancias que concurren en cada caso. Continúa este autor señalando que la legitimidad o no de la amnistía fiscal ha de analizarse teniendo en cuenta la concreta realidad social y económica en cuyo marco se adopta la medida, de tal forma que situaciones socio-económicas de extrema gravedad pueden justificar mecanismos de reacción como una amnistía fiscal.

Por otra parte, Cazorla Prieto³² señala que no se puede considerar desproporcionado el sacrificio de principios tributarios ya que se consigue atraer a la tributación unas rentas que escapaban por completo a la tributación, de tal forma que el beneficio que aporta es mayor que el sacrificio que entraña.

b.- Principio de igualdad. Los dos autores señalados anteriormente indican que la amnistía fiscal supone en el fondo un alivio al incumplimiento completo del principio de igualdad tributaria, esto es, con esta medida se puede conseguir, al menos, un cumplimiento parcial de los principios básicos del ordenamiento tributario.

En este sentido señala Eduardo Barrachina³³ “el Derecho debe dar siempre una respuesta, lo más rápida y eficaz posible, a cada situa-

ción por grave y extrema que sea ésta, como es la economía general del Estado. La vocación práctica...sobresale en la dimensión moral o de la razón de la justicia, cuando el beneficio que se puede conseguir es extraordinariamente elevado.”

Señalado lo anterior, es preciso también plantearse si las interpretaciones jurídicas que de los principios generales se realizan no eliminan materialmente el contenido profundo de los mismos. Quiero con ello decir que ha de analizarse hasta qué punto los principios generales antes señalados no quedan, o pueden quedar, desfigurados con posteriores interpretaciones de tal suerte que los mismos queden en entredicho y su potencial contenido inicial quede seriamente vaciado. O dicho de otra forma, parece que cuando se lee el artículo 31.1 de la Constitución de 1978 se saca como conclusión que el sistema tributario va a ser justo y que va a estar basado en unos principios concretos (igualdad, progresividad, etc.) y, además, que se va a contribuir de acuerdo con la capacidad económica. Es cierto que esta lectura tiene un contenido subjetivo, el que cada uno le puede dar a cada uno de los conceptos antes señalados, pero también tiene un contenido objetivo que implica que mayormente confluyen concepciones similares sobre el contenido de dichos principios generales.

La cuestión es cuando de la interpretación del contenido, alcance, límites y configuraciones de los principios generales se llega a la conclusión de que son tantas y, sobre todo, tan profundas, que lo que inicialmente más o menos todos entendían de una manera, ahora resulta que debe interpretarse de otra. Esto es, una interpretación de los principios que los alejen de su propio contenido objetivo puede llevar a que al final, tras las tesis jurídicas, nadie reconozca realmente a los principios generales.

Las reflexiones anteriores se pueden trasladar al contenido de la Constitución de 1978. En efecto, si este texto legal proclama, tal como se ha señalado, que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario*

³¹ “La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal de 2012”. *Díario la Ley* número 8295, 22 de abril de 2014.

³² Cazorla Prieto, L.M. “La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico”. *Revista Española de derecho Financiero*, número 157/2013.

³³ Barrachina Juan, E. “La reciente amnistía fiscal”.

justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio" y al mismo tiempo resultara ajustado a la misma la aprobación de amnistías fiscales, ¿no sería mejor reformar el referido texto legal y redactar dicho artículo de, más o menos, la siguiente forma?:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, se autoriza al Gobierno, que dará cuenta a las Cortes Generales, a adoptar medidas excepcionales que no tengan en cuenta los principios anteriores cuando existan razones que así lo justifiquen. En estos casos, se podrá permitir a los obligados tributarios contribuir a los gastos públicos en base a criterios inversamente proporcionales a su capacidad económica."

Como señala Luigi Vittorio Berlini "actualmente, cualquiera que desee plantear el tema de tributación justa en un grupo de expertos, ciertamente hará que surja una sonrisa; probablemente correrá el riesgo de ser calificado entre las personas ingenuas y demagogas...".

Quizás en estos tiempos pretender un sistema tributario justo pueda parecer un sueño de iluminados, pero quizás no sería desdeñable seguir creyendo que es posible.

X.- SOBRE LA ÉTICA DE LA AMNISTÍA FISCAL.

Como expresamente señala Eduardo Barachina³⁴ "el problema radica en la moralidad intrínseca de la amnistía fiscal. ¿Cómo comparar al contribuyente que cumple escrupulosamente con sus obligaciones fiscales, con ese otro que infringe la misma obligación y ahora se le beneficia?...En el plano moral una amnistía es impresentable, no cabe la menor duda, porque

³⁴ Barachina Juan, E. "La reciente amnistía fiscal".

el contribuyente que cumple con la obligación fiscal se dice que no recibe nada a cambio, es decir, no recibe un trato especial, mientras que el incumplidor...es tratado de forma muy beneficiosa".

Desde el punto de vista jurídico se ha señalado anteriormente que los principios generales que sustentan o deben sustentar el sistema tributario pueden ceder, dentro de unos límites, cuando existen otros principios básicos que coinciden con ellos y se considera que deben prevalecer. Si se analiza la argumentación en que se basa la posible quiebra de los principios básicos del sistema tributario se observa que las razones que hacen ceder a dichos principios son de índole económica: fundamentalmente la situación económica del Estado.

Esto es, si se analizan los argumentos que se ofrecen a favor de la amnistía fiscal de 2012 se observa que a la hora de defender la legalidad de la misma se colocan en un plátano de la balanza los principios generales, incluidos los del sistema tributario, y en el otro plátano la economía, de tal forma que en ocasiones hay que renunciar a los principios generales o, dicho de otra forma, éstos deben ceder en beneficio de una mejora de la economía del Estado, pues se estima que ello contribuirá a preservar el interés general.

Planteada así la cuestión cabe preguntarse si el referido análisis comparativo (principios generales del sistema tributario – otros principios básicos – economía) es completo o, por el contrario, admite o debe admitir otros conceptos o principios.

En este debate creo importante introducir un nuevo elemento a tener en cuenta en el análisis de cuestiones como la que ahora se analiza. Este nuevo elemento se refiere a la ética de la medida (en este caso, de la amnistía fiscal) y su relación con la ética de la sociedad. Con la introducción de este nuevo concepto se pretende dar respuesta a preguntas como las siguientes: ¿hasta qué punto la ética no debería tener tanto o más peso específico que la economía para eliminar la preponderancia de ésta frente a los principios generales del sistema tribu-

tario? ¿Hasta qué punto una sociedad sería mejor, aunque económicamente con menos pu-
janza, si los principios éticos entraran en el debate de este tipo de medidas con al menos tanta fuerza como los principios o intereses económicos? ¿Es que acaso un dato económico puede tener tanta fuerza que lleve a anular los valores éticos de una sociedad?

Siguiendo con el símil anterior cabe preguntarse lo que sucedería si en la balanza se ponen en un lado, junto a los principios generales, incluidos los del sistema tributario, los principios éticos de la sociedad y en el otro lado las razones económicas del Estado. ¿Deben pesar más las razones económicas? ¿Deben pesar más los intereses económicos? ¿Qué repercusión general, no sólo económica, tiene anteponer la economía a los principios morales de una sociedad?

Quizás, para ilustrar lo anterior, baste con recordar lo que se ha señalado anteriormente:

Si dividimos la cantidad obtenida como consecuencia de la aplicación de la amnistía fiscal entre el número de habitantes resulta lo siguiente:

$$1.200.000.000 / 46.464.053 = 25,83 \text{ € por hab.}$$

Esto es, ¿está justificada una amnistía fiscal que económicamente reporta 25,83 euros por habitante? ¿Acaso no merece más la pena no disponer de esa cantidad y mantener los principios éticos? ¿Acaso la respuesta a la pregunta anterior debería ser diferente si el cociente de la operación señalada fuese muy superior a 25,83 euros?

En definitiva, se considera tan importante, sino más, tener en cuenta principios éticos que entran en el debate y decisión de medidas que afectan de una manera tan singular a los principios básicos de ordenación de una sociedad.