



TRABAJO FIN DE GRADO
GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS
CURSO ACADÉMICO 2023-2024
CONVOCATORIA

AMNISTÍA FISCAL COMO CONMUTACIÓN DE PENAS PECUNIARIAS

AUTOR: Jaén Estaire, Álvaro

DNI: 51487599-Y

TUTORA: Montón García, María Mar

En (Madrid), a (1) de (abril) de (2024)

I.	Introducción y Objeto del trabajo:	1
II.	Concepto:	1
III.	Modalidades y Diferencias con figuras similares:	2
IV.	Antecedentes:	4
	1. Amnistía Fiscal de 1977:	4
	2. Amnistía Fiscal de 1985:	6
	3. Amnistía Fiscal de 1991:	7
	4. Intento de amnistía de José Luis Rodríguez Zapatero:	9
V.	Marco Normativo de la Amnistía Fiscal del 2012:	10
VI.	Declaración Tributaria Especial:	15
	5. Naturaleza Jurídica:	15
	6. Requisitos para la práctica:	16
	7. Presentación:.....	16
VII.	Recurso de Inconstitucionalidad a la Disposición Adicional 1ª del Real decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo:	18
VIII.	Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio:	19
IX.	Debate a nivel Jurídico-Tributario acerca de la eficacia de la amnistía fiscal:	21
X.	Ley 36/2006, de 29 de noviembre:	22
XI.	Ley 7/2012, de 29 de octubre:	23
XII.	Ley 11/2011, de 9 de Julio, de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y delimitaciones conceptuales:	24
	8. Fraude fiscal:	24
	9. Evasión fiscal:	24
	10. Elusión fiscal:	25
XIII.	Novedades de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal: 26	
	11. Impuesto sobre Sociedades:	26
	12. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:	27
	13. Impuesto sobre No Residentes:.....	28
	14. Impuesto sobre el Valor Añadido:	28
	15. Impuesto sobre Actividades Económicas:	28
	16. ITPAJD e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:	29
	17. Impuesto sobre el Patrimonio:	29
	18. Ley General Tributaria:	29
XIV.	Conclusión:	30
XV.	Biografía:	31

I. Introducción y Objeto del trabajo:

A lo largo de la historia, algunos contribuyentes llevan a cabo técnicas de engaño con el fin de no aportar de forma total o parcial la cantidad de impuestos que les corresponde pagar, a este acto se le denomina fraude fiscal, pero contra éste cabe aplicar una medida extraordinaria, que han empleado los gobiernos, para regularizar la situación fiscal, denominándose “la amnistía fiscal”, y que va a ser objeto de estudio de este trabajo.

Exploraremos en detalle el concepto, las diferencias con otras figuras similares y su aplicación a lo largo de la historia de España, analizando así sus efectos en la economía, sociedad y política. También se analizará en profundidad las diferentes leyes que ha habido en nuestro país sobre como la actual la Ley 11/2021, de 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, la cual trae modificaciones para controlar el fraude fiscal.

La finalidad principal de la realización de este trabajo sobre la amnistía consiste en exponer la finalidad de esta medida, su aplicación y uso por parte de los distintos Gobiernos.

II. Concepto:

Para entender el concepto de amnistía fiscal, antes hay que explicar el concepto de fraude fiscal, consiste en que cualquier tipo de acción que realiza el contribuyente de forma deliberada para eludir de forma total o parcial el importe de impuesto que debería de abonar.

Una vez explicado el fraude fiscal, se puede explicar el concepto de amnistía fiscal, siendo una medida de carácter especial cuya finalidad consiste en regularizar la situación fiscal del contribuyente que ha incurrido en un incumplimiento tributario, ya sea por evasión, elusión o fraude. Esta política se lleva a cabo por la Administración con la única intención de recuperar el dinero debido, puesto que las cuentas públicas necesitan el dinero de forma inminente y aplicando este método pueden recuperarlo antes que si se lleva a cabo un proceso judicial para recuperarlo.

Recientemente se ha llevado a cabo esta medida por parte del Gobierno de España, estableciendo un tipo de gravamen especial de diez por ciento para las declaraciones de activos no declarados a la Agencia Tributaria, cuando se aplican estas prácticas la Administración otorga un plazo para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales y amenaza sino con medidas más severas, en este caso a otorgado un plazo máximo de diez meses.

También se ha decidido aplicar por parte del Gobierno, otro gravamen especial del ocho por ciento para la repatriación de dividendos o rentas derivadas de la venta de participaciones en el extranjero. Cuando se decide aplicar este tipo de medidas los expertos fiscales creen que, a largo plazo, el fraude fiscal puede incrementarse y tienen la percepción de que los contribuyentes que sí cumplen con Hacienda puedan sentirse frustrados, discriminados y enfadados.

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

La amnistía fiscal sirve para reforzar el poder que posee el Estado de hacer cumplir, vigilar y controlar al ciudadano, pero también lleva consigo el reconocimiento de que los organismos que sirven para controlar el fraude no funcionan de forma adecuada. Con la última amnistía fiscal que ha habido en el 2012, el Gobierno de España consiguió que salgan a la luz veinticinco mil millones de euros, de los cuales, la Agencia Tributaria ingresó el diez por ciento, es decir, dos mil quinientos millones de euros. Esta amnistía solo afectó al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al Impuesto de Sociedades (IS) y al Impuesto de la Renta de los No Residentes (IRNR).

III. Modalidades y Diferencias con figuras similares:

Una vez explicado el concepto de amnistía fiscal cabe destacar que existen diferentes modalidades en relación con este método, pudiéndose clasificar en base al tiempo, el alcance y a los incentivos.

Con respecto al tiempo se puede diferenciar entre la amnistía permanente o la amnistía temporal. La primera consiste en mantener la amnistía de forma continuada en el tiempo para que los contribuyentes puedan modificar su incumplimiento fiscal de forma voluntaria y regular, mientras que la amnistía temporal se produce durante un tiempo determinado, el cual, tiene que comunicarse su duración por parte de la Administración y es en este periodo cuando el contribuyente tiene que regularizar su situación con el fisco.

Otra modalidad es en base a su alcance, distinguiendo entre la amnistía pura y la amnistía extensiva. La amnistía pura consiste en la condonación de la sanción que tendría que haber aportado el contribuyente a la Agencia Tributaria, es decir, abonar la sanción por no haber declarado lo que tendría que haber declarado y la amnistía extensiva o conocida como amnistía total o general, es la anulación total de todas las deudas que tiene el contribuyente con Hacienda, tanto la sanción como la cuota que debería de satisfacer, siendo una amnistía más amplia que la pura.

La última modalidad de amnistía fiscal que se puede destacar es en base a los incentivos que, a su vez, se puede dividir en amnistía de revisión, de inspección y de procesamiento. La amnistía de revisión consiste en una medida tributaria en la cual permite que el contribuyente que haya realizado de forma errónea su declaración pueda corregir, ya sea por error y omisión sus declaraciones fiscales, no se exime que se lleva a cabo una sanción penal o financiera, es decir, esta amnistía sirve para enmendar los errores a la hora de declarar.

La amnistía fiscal de inspección consiste en incentivar que el contribuyente regularice su situación con el fisco, para así poder evitar futuras inspecciones, a su favor, el contribuyente puede hacer uso de condiciones que le favorezcan como la reducción de multas, recargos o intereses moratorios. Y la amnistía fiscal de procesamiento trata de premiar a aquellos contribuyentes que durante el proceso judicial decidan declararse culpables con el objetivo de obtener la condonación, en parte o total, de la sanción impuesta.

Existen otras medidas que son similares a la amnistía indulto, condonación y regularización, las cuales estableceré a continuación sus diferencias con las amnistías fiscales.

En primer lugar, el indulto es un concepto jurídico excepcional el cual conlleva el perdón o conmutación de una pena impuesta a una persona que es condenada por un delito, la autoridad competente para ejercer este acto es el poder ejecutivo. El indulto se reconoce como medida en la Ley de 18 de junio de 1870 estableciendo reglas para el ejercicio de gracia de indulto.

Existen dos modalidades de indulto, total y parcial, el indulto total consiste en el perdón por completo a una persona, quedan totalmente exenta de cumplir cualquier tipo de pena que se le haya impuesto, borrando toda la responsabilidad, por el otro lado, el indulto parcial conlleva la disminución de la pena o la modificación de las condiciones, pero no se borra la responsabilidad del individuo.

Esta medida se emplea teniendo en consideración los principios de justicia, equidad, humanidad o interés público como pueden ser porque el individuo sea de avanzada edad, sea portador de una enfermedad terminal, también puede ser por motivos políticos, sociales o de reconciliación nacional, por este último motivo se justificó el indulto a los políticos condenados por el procès, según el actual presidente del Gobierno de España, Pedro Sánchez. También se puede utilizar el indulto como un mecanismo de corrección de posibles errores judiciales.

La distinción del indulto con la amnistía radica en que el indulto es la conmutación de una pena penal a un individuo en particular, mientras que la amnistía es una conmutación de una medida tributaria que necesita de la creación de una ley en el Parlamento para su aplicación y puede ser sujeto una pluralidad de personas.

En segundo lugar, la condonación consiste en el perdón, total o parcial, de una deuda, esto implica la renuncia, por parte del acreedor, al derecho de exigir el pago de esa deuda, liberando así al deudor. Esta medida se suele aplicar en deudores que se encuentran en situación de insolvencia o cuando estos no pueden hacer frente a las deudas es importante tener en cuenta que cuando se decide condonar una deuda, el deudor, tendrá que declarar la condonación de tal forma que es considerada como una ganancia patrimonial.

Existen diferentes modalidades de condonación: según el ámbito donde se aplica puede ser pública, que es cuando el acreedor o el deudor es el Estado o puede ser privada, que es cuando el acreedor o deudor son personas físicas y/o jurídicas. En base a su voluntad pueden ser forzadas, cuando el acreedor se ve obligado a la renuncia de recuperar la deuda ya sea por quiebra, insolvencia, entre el deudor en concurso de acreedores... o puede ser voluntaria, cuando el acreedor, por cuenta propia, decide renunciar a cobrar la deuda que tienen con el deudor. Según la cuantía que se condona puede ser total o parcial, también se puede distinguir según la forma en la que se hace siendo expresa cuando se realiza vía judicial, ante un notario o de forma presunta cuando se lleva a cabo a través de actos que conduzcan al perdón de la deuda sin error alguno. Y la última modalidad es segundo cuando se realice si es inter vivos o mortis causa. La condonación se encuentra regulada en el artículo 1804 del Código Civil.

La diferencia entre la condonación y la amnistía fiscal se basa en que la primera de ellas busca el perdón de la deuda y no percibir nada de esa deuda, mientras que la amnistía tiene un carácter recaudatorio, al no conmutarse puesto toda la cuantía, aunque también comparte la característica de perdonar la deuda.

Y, en tercer lugar, la regularización se recoge en la ley 58/2003 del 17 de diciembre, Ley General Tributaria y consiste en presentar una declaración fuera del plazo establecido y sin

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

haber recibido ningún tipo de requerimiento, para que se de por regularizado es necesario que se reconozca el error y se abone la cantidad adeudada. Hay que pagar la cantidad que no se abonó más un recargo, el cual varía en función del tiempo que haya pasado, en los tres primeros meses es de un cinco por ciento, en los seis siguientes es un diez por ciento, en los doce meses próximos es de un quince por ciento y si se presenta más de un año después, el recargo es de un veinte por ciento.

La distinción entre la regularización y la amnistía radica en que la regularización busca ajustar la situación tributaria, mientras que la amnistía tiene un fin de asegurar recuperar parte de la cantidad que el deudor debería abonar.

IV. Antecedentes:

A lo largo de la historia de España ha habido diferentes amnistías fiscales llevadas a cabo por diferentes Gobiernos, en este apartado analizaremos detalladamente todas las amnistías que ha habido en nuestro país por los distintos Gobiernos.

1. Amnistía Fiscal de 1977:

Antes de analizar el marco normativo de la amnistía fiscal de 1977, es importante establecer cuál era el contexto social, político, económico e histórico de España en esos años.

España en el año 1977 estaba viviendo una situación social y política compleja, pues tras la muerte del dictador Francisco Franco en el año 1975 había finalizado cuarenta años de dictadura en nuestro país, empezando un periodo denominado “Transición” con la restauración de la monarquía parlamentaria, bajo el reinado de Juan Carlos I, un año antes de la entrada en vigor de la Constitución Española.

España se encontraba con una inflación del treinta por ciento, un déficit exterior negativo de cinco mil millones de dólares, con un cinco como siete por ciento de personas en situación de desempleo y con una subida del precio de las compras en el exterior del veinticinco por ciento.

La Ley 46/1977, de 15 de octubre, de amnistía, se centraba en el perdón de la responsabilidad penal de aquellos actos llevados a cabo por la clase política en España, autoridades, cuerpos y seguridad del estado. Antes de esta ley hubo dos precedentes de amnistías, la primera amnistía fue la de julio de 1976 en la que Adolfo Suárez, presidente de España, anunció la concesión de amnistía, bajo decreto-ley, para amnistiar a presos que hayan sido encarcelados por causas políticas, el fin era promover una reconciliación entre todos los ciudadanos.

La segunda amnistía fue la de marzo de 1977 surgió por una reunión entre los cuatro representantes de la oposición con el presidente de España, en la que pedían al presidente una “amnistía total” para todos los hechos y delitos de carácter político ocurridos durante el periodo de dictadura, el Gobierno aceptó esta propuesta pero excluyendo a aquellos que estuvieren

encausados por delitos que hubiesen provocado la muerte de otras personas, dejando fuera de esta ley de amnistía a los miembros de la banda terrorista ETA.

Pero en relación con el tema a desarrollar, la amnistía de 1977 produjo modificaciones en a la hora de realizar la tributación en España, puesto que, durante la época de la dictadura, muchos individuos habían evadido impuestos y sacado su capital fuera de España debido a la inestabilidad política y la falta de seguridad jurídica que existía. Estableció una regularización tributaria que afectaría en el Impuesto General sobre las Personas Físicas (IGRPF) y sobre el Impuesto sobre Sociedades (IS) e Industrial-Cuota de Beneficios.

En base a lo dispuesto en la Ley 50/1977 sobre medidas urgentes de reforma fiscal, se llevaron a cabo las siguientes medidas con la finalidad de poder mejorar la situación fiscal del momento.

En primer lugar, se planteó la regularización de las rentas que quedaban pendientes de ser abonadas del Impuesto General sobre las Personas Físicas, del ejercicio de 1976 hasta el primer trimestre del 1978 sin que se establezca ningún tipo de sanción o recargo de ninguna clase, como se refleja en el artículo treinta de la citada ley. Con la correcta regulación del ejercicio de 1976 se eliminaban los antecedentes que el obligado pudiera tener como la posible revisión y consiguiente sanción del resto de ejercicios.

En segundo lugar, el artículo treinta y uno de esta ley establece un decreto de la amnistía a tratar, en concepto del Impuesto sobre Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios, en la que se insta a las empresas a llevar a cabo una regularización de balances, es decir, que las empresas luzcan la contabilidad que tienen, reflejando los bienes y derechos representativos de activos reales, las obligaciones que tienen con terceros, que se incorpore la parte del coste de aquellos bienes de activo real que se ocultaron en el momento de la adquisición y eliminar aquellas cuentas de activo que figuren en la contabilidad de la empresas y no sean reales, como también, los pasivos que atañen a deudas inexistentes.

La aplicación de la amnistía supuso un aumento en la recaudación puesto que con la regularización de aquellos activos no declarados y pasivos inexistentes, permitieron que el Gobierno recuperara parte de aquellos ingresos que no se habían producido durante el régimen franquista.

También supuso un fortalecimiento de la integridad del sistema tributario español y una mejora de la equidad fiscal, se amplió la base tributaria y benefició a la economía del país, puesto que con esta regularización se realizaron inversiones de estos capitales en proyectos en el país mejorando así la economía.

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.



Imagen 1: Adolfo Suárez, propulsor de la amnistía de 1977. Fuente: Vanitatis.

2. Amnistía Fiscal de 1985:

Con la Constitución Española ya en vigor, el Gobierno socialista de Felipe González, con la conocida como “Amnistía Boyer”, puesto que fue el por aquel entonces ministro de Economía, Hacienda y Comercio de España, Miguel Boyer, quien impulsó la medida, decidió implementar la segunda regularización tributaria en España y se trata de una amnistía implícita, puesto que en la norma no se expresa de forma explícita la existencia de una amnistía. La razón por las que se llevó a cabo esta amnistía fue por la necesidad de regular aquellas nuevas fórmulas que estaban dándose que alteraban la forma de tributar de ciertos activos financieros.

Con el fin de aflorar estos activos, con la Ley 14/1985 de 29 de mayo, sobre Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros, se permitió que aquellos titulares de rentas ocultas pudieran adquirir deuda pública, a través de pagarés del Tesoro Público, de forma anónima y a cambió la Hacienda Pública no impondría ningún tipo de recargo, impuesto o sanción. El plazo para acogerse a esta medida era del quince de enero hasta el treinta de abril de 1985.

Este hecho se refleja en el artículo octavo de la ley citada anteriormente en la que se establece que no se someterán a retención los rendimientos de títulos emitidos por el Tesoro o por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario, así como los Pagarés del Tesoro. De esta excepción no se benefician los intereses y rendimientos obtenidos de obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por Entidades públicas o privadas, extranjeras o nacionales dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, el Real Decreto 2027/1985 de 23 de octubre en su artículo vigésimo primero, en el punto segundo, señala que el Ministerio de Economía y Hacienda podría solicitar la información sobre las operaciones que se exceptúa retenciones, salvo a aquellas que afecten a Pagarés del Tesoro. Con este artículo se refleja que aquellos contribuyentes que tuviesen dinero no declarado podrían invertirlo en deuda pública, en concreto, en los Pagarés del Tesoro, sin que se les aplique ningún tipo de sanción o medida, con esta forma, Hacienda consigue una nueva fuente de financiación.

Hay que destacar que esta medida supuso que los contribuyentes que sí cumplían con sus obligaciones tributarias se sintieron indefensos frente aquellos que no habían cumplido, no solo creó conflicto en la sociedad, sino también dentro del propio Gobierno. También supuso un descrédito de la Administración puesto que premiaba a quienes no cumplían con la normativa tributaria.



Imagen 2: Felipe González y Miguel Boyer, amnistía de 1985. Fuente: El Confidencial.

3. Amnistía Fiscal de 1991:

Esta amnistía tiene relación con la anterior, puesto que en ambas buscaban que aflora en activos que no estaban regulados por el Fisco. Fue también durante el Gobierno de Felipe González, en su tercera vez como presidente del Gobierno, pero esta vez, de la mano del ministro de Economía y Hacienda Carlos Solchaga.

Esta regularización se recoge en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto de la Renta de la Personas Físicas en las Disposiciones adicionales 13ª y 14ª donde se exponen medidas de homologación de activos financieros y que los contribuyentes pudieran regularizar su situación tributaria con la única intención de que salgan a la luz aquellas inversiones no declaradas en territorios forales.

En la disposición adicional decimotercera se buscan resolver conflictos relacionados con títulos-valores sobre los que no se había establecido ningún tipo de regularización, estableciendo medidas de canje, como son los Pagarés del Tesoro, que dieron cabida a la amnistía de 1985.

La finalidad de esta medida por parte de la Administración era la de mejorar, a nivel futuro, el cumplimiento fiscal por parte de los contribuyentes, puesto que la Ley 14/1985 mantenía determinados activos financieros con una tributación más opaca, mientras que con esta ley se les da mayor transparencia.

Por otro lado, en la disposición adicional decimocuarta, se establece la concesión a los contribuyentes de poder presentar antes del 31 de diciembre de 1991 declaraciones

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

complementarias e ingresos de cualquier naturaleza que hubiese sido devengado antes del 1 de enero de 1990, sin que exista ningún tipo de sanción, recargo o interés de demora y también sin que se interrumpieron los plazos de prescripción.

Con esta ley también se buscaba que la Hacienda Pública dejase de financiarse con déficit público a través de ingresos provenientes de cantidades no tributadas de aquellos sujetos pasivos que no hubiesen cumplido con las obligaciones fiscales. Además, la Administración se había dado cuenta que con la medida de la amnistía anterior no habían conseguido sus objetivos, puesto que con la falta de retenciones en los Pagarés del Tesoro y que no fuese necesario informar de los datos personales de los contribuyentes, se había creado una economía sumergida donde poder invertir el dinero, mal llamado “dinero B”.

Para poder solucionar esta situación de la forma más rápida posible se dio un tiempo al contribuyente para que pudiese blanquear el dinero que había destinado a adquirir los Pagarés del tesoro y puede regularizarse a través de la suscripción de Deuda Pública Espacial, es decir, para aquellas personas físicas o jurídicas que hubiesen sido residentes, a nivel fiscal, en el territorio común desde el año 1990 que eran titulares de Pagarés del Tesoro o de otros activos de naturaleza análoga que fuesen emitidos por las diputaciones Forales podrían optar por amortizarlos o canjearlos por la Deuda Pública Especial, desde el 8 de junio de 1991 hasta el 31 de diciembre del mismo año.

El problema que surge es que esta medida no soluciona el problema de evitar el blanqueo del “dinero B”, puesto que, con la adquisición, con dinero no declarado, de Pagarés del Tesoro, después recurrir al mercado secundario o a las emisiones pendientes, para poder realizar el canje por la Deuda Pública Especial se consigue poder blanquear ese dinero no declarado.

Las características más importantes de la Deuda Pública Especial son las siguientes:

- Valor nominal unitario de diez mil pesetas.
- Intransmisibilidad.
- Confidencialidad acerca de la identidad del suscriptor.
- Representación mediante anotaciones a cuenta.
- Emisión al descuento, con una rentabilidad anual del dos por ciento.
- Vencimiento a seis años, es decir, hasta el 1997
- Opción, cada año, por una amortización anticipada en las fechas que se concretan.

Debido a que solamente se permitiese regularizar su situación fiscal con el Erario de un tipo concreto de título-valor, suponía una vulneración del principio de igual, se permitió que cualquier contribuyente pudiese regularizar su situación fiscal en el mismo modo y forma, es decir, sin recibir ningún tipo de sanción. La única condición es que no hubiese ningún requerimiento o actuación administrativa o judicial acerca de la situación fiscal que se quisiese regularizar.



Imagen 3: Carlos Solchaga, ministro de Economía y Hacienda en 1991. Fuente: Periódico ABC

4. Intento de amnistía de José Luis Rodríguez Zapatero:

En el año 2008, bajo el Gobierno socialista de José Luis Rodríguez Zapatero, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recibe por parte de Hervé Falciani, empleado del banco Suizo HSBC, una lista con seiscientos cincuenta y nueve españoles que poseían cuentas no declaradas en el banco mencionado.

El por aquel entonces, presidente de la Agencia Tributaria decidió no emprender ningún tipo de medida inspectora, puesto que se corría el riesgo de que prescribiera los hechos y permitió que se realizara una regularización de la situación fiscal mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, emitiendo un requerimiento previo.

Durante esta época se especuló acerca de los motivos por los que el ejecutivo no decidió llevar a cabo una investigación a través de los cauces legales previstos en la ley, tal es la duda que la Audiencia de Madrid decidió ordenar la investigación de esta amnistía por supuestas irregularidades después de que el Sindicato de Técnicos de Hacienda (Gestha) iniciara los trámites debido a una supuesta prevaricación llevada a cabo por la Agencia Tributaria, siendo posteriormente archivada.

A esta amnistía se la conoce como “encubierta” por no haberse llevado a cabo por los cauces existentes.

Uno de los nombres que salieron a la luz de la llamada “Lista Falciani” es el expresidente del Banco Santander, Emilio Botín el cual pagó doscientos millones de euros para regularizar su situación con Hacienda. Entre otros nombres conocidos se encontraría los directivos de las empresas de Pepe Jeans y Cirsa.



Imagen 4: José Luis Rodríguez Zapatero, presidente en 2008. Fuente Periódico El Mundo

V. Marco Normativo de la Amnistía Fiscal del 2012:

Es la última amnistía fiscal que se ha producido en España hasta la fecha, fue una iniciativa del Gobierno del Partido Popular de Mariano Rajoy, con el ministro de Hacienda Cristóbal Montoro, se llevó a cabo a través 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, en la que se regula en la Disposición adicional primera la que se denominó como "declaración tributaria especial" en la que se incluyó el concepto de amnistía fiscal.

Con esta nueva normativa se introdujeron dos nuevos regímenes temporales de regularización, el primero relacionado con el Impuesto sobre Sociedades (IS) en cuanto a las sociedades situadas en paraísos fiscales y el segundo respecto de las personas que residían o no en España a fecha 31 de diciembre de 2010 que fuesen titulares de bienes o derecho que no tengan relación con las rentas declaradas que aparecen reguladas en la Disposición adicional 15ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con la Disposición adicional primera, o denominada "declaración tributaria especial", la cual será desarrollada en el siguiente punto en profundidad, cabe mencionar que debido a esta medida se pudo regularizar bienes o derechos que no tengan relación con las rentas declaradas siempre y cuando cumpla con ciertos requisitos de tiempo, formales, de información y de ingreso.

Así pues, se permitió declarar e ingresar el diez por ciento del valor de adquisición de dichos activos, antes del 30 de noviembre del 2012, facilitando también a la Administración la información que sea necesaria para poder identificar los bienes que se traten, las finalidades de esta medida, como en las anteriores amnistías, es la de recaudar y la de facilitar el control de las rentas y bienes que se encuentran en el extranjero.

Por otro lado, en la disposición adicional decimoquinta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se da la posibilidad al contribuyente de repatriar rentas acumuladas en sociedades que se localicen en paraísos fiscales a cambio de un “gravamen especial” del ocho por ciento, este gravamen se aplica a los dividendos a repartir y a las ganancias obtenidas de la transmisión de participaciones, siempre y cuando la renta sea devengada en el año 2012 y se autoliquidar e ingresar en los veinticinco días siguientes al devengo que corresponda.

Los motivos en los que se basa esta amnistía es por la situación económica que atravesaba España en aquella época, puesto que la economía española se encontraba en una situación de déficit público y era necesario corregir esta circunstancia lo antes posible. Otra justificación por la que se llevó a cabo la amnistía es por la necesidad de conseguir un incremento de los ingresos fiscales procedentes del Impuesto de Sociedades.

Con el fin de lograr estas motivaciones, el Gobierno anunció diferentes medidas contra el fraude fiscal que entraron en vigor en el año 2013 entre las que se incluía el endurecimiento de los castigos a aquellos contribuyentes que no informaran de los elementos patrimoniales que tuviesen en el extranjero a través de multas desmedidas.

A nivel internacional, la lucha contra el fraude fiscal estaba en auge debido a la cooperación entre los países, gracias a acuerdos de intercambio de información y a la firma de convenios. El ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro anunció, por aquel entonces, que a través de la amnistía se consiguió recaudar mil ciento noventa y un mil millones de euros, considerándolo un éxito comparándolo con amnistías pasadas, aunque se recaudó aproximadamente la mitad de lo que se tenía previsto

Cabe destacar, que el Real Decreto-Ley 12/2012 fue objeto de críticas y polémica cuando se llevó a cabo la impugnación de este mediante un recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional y, además, se interpuso un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.

En relación con las modalidades de amnistía que se pueden dar, ya desarrolladas anteriormente, podemos decir, que las diferentes amnistías que se han producido en nuestro país se pueden clasificar de manera diferente atendiendo al punto de vista que se quiera enfocar.

Por ejemplo, en la regularización fiscal de 2012 se puede clasificar de manera temporal debido a que las medidas eran aplicables hasta un determinado periodo, desde un punto de vista subjetivo, podían acudir a esta tanto personas físicas como jurídicas sin que se viesen sometidas a inspección sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de Sociedad y el Impuesto de la Renta de los No Residentes, siendo una amnistía parcial. Otra clasificación sería atendiendo de revisión en cuanto que los contribuyentes no quedaban exentos de futuras inspecciones y debían de abonar un tipo reducido del diez por ciento.

Rara vez las amnistías fiscales suelen poder ser tratadas de manera aislada, sino que forman parte de un paquete de medidas amplio y se ve afectado a otro tipo de variables, llamadas “medidas de soporte” cuya finalidad es la de complementar las amnistías en la búsqueda de los objetivos de eficacia, igualdad y rentabilidad.

También hay que destacar que debido a que las amnistías están formadas por diferentes combinaciones, es muy difícil realizar una comparativa entre las mismas, puesto que cada una

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

de las tenía un objetivo diferente, el éxito o fracaso dependerá de si se consigue lograr los objetivos previstos en ella.

Con la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012 de 30 de marzo, se aprobó la amnistía de 2012, pero también se aprueba el modelo 720, el cual consiste en que el contribuyente se ve obligado a informar de los bienes y derechos que posee en el extranjero y cuya regulación se encuentra recogida en 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. Este modelo fue una de las medidas contra el fraude fiscal, ya que existía temor de que no se cumpliesen las expectativas de afloramiento de patrimonios ocultos.

En relación con el ámbito internacional de la obligación de informar, esta obligación, se encuentra regulada en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión en Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (RGIIT).

Los citados artículos indican las categorías en las que se tiene que informar sobre los bienes y derechos localizados en el extranjero, el artículo 42 bis obliga a informar acerca de las cuentas en entidades financieras, el artículo 42 ter obliga a informar sobre de los valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionado u obtenidos en el extranjero y el artículo 54 bis obliga a informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles que se localicen en el extranjero.

Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de información tributaria, se consideró que los tres artículos mencionados anteriormente, se declarasen a través del modelo 720.

En primer lugar, acerca del modelo 720, cabe destacar que no existe un lugar físico para poder presentar dicho modelo, sino que el artículo 5 de la Orden HAP/72/2013 de 30 de enero indica a través de donde se deberá rellenar. Respecto de la forma en la que se tiene que presentar, se encuentra recogido en el artículo 4 de la Orden citada anteriormente, siendo de forma telemática a través de internet, en este artículo también se indica quienes están legitimados para poder presentar el modelo, siendo tanto el declarante como terceros siempre y cuando tenga autorización para poder representar al declarante.

Por otro lado, en relación con el plazo, se recoge en el artículo 7 de la Orden que se realizará entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se quiere informar. Y, por último, en el artículo 6 se expone el procedimiento de la presentación del modelo, siendo a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y como se indicó anteriormente, vía telemática.

En relación con los bienes que son objeto de declaración a través del modelo 720 se pueden agrupar, en base al artículo 3 de la citada Orden, en tres grupos: entidades de crédito situadas en el extranjero, bienes inmuebles y derechos sobre ellos y valores seguros y rentas.

En primer lugar, respecto de las entidades de crédito situadas en el extranjero, se busca que se otorgue información acerca de: la razón social, denominación o domicilio, de la identificación completa de la entidad, la fecha de apertura o de cancelación y el saldo que tiene a 31 de diciembre del año en el que se haga la declaración.

En segundo lugar, respecto de los bienes inmuebles situaciones en el extranjero de los derechos existentes sobre ellos, se pretende lograr información sobre: la identificación del inmueble, la situación del inmueble, el valor por el que se efectuó la adquisición, la fecha de adquisición del inmueble y la fecha de adquisición de los derechos, en aquellos casos en los que se trate de multipropiedad.

Y, en tercer lugar, respecto de los bienes valores, seguros y rentas, se busca que el declarante otorgue información sobre: la razón social o denominación, el saldo que tiene a 31 de diciembre del año en el que se esté haciendo la declaración y quien o quienes son los tomadores o beneficiarios de las rentas y seguros situados en el extranjero.

Por contrario, los objetos que no están obligados a declarar en el modelo 720 son los siguientes:

- Cuando los tres grupos citados anteriormente, el saldo que tienen, no supere los veinte mil euros.
- Cuentas valores o inmuebles que ya estén identificados en la contabilidad de las personas jurídicas.
- Las personas físicas que desarrollen actividades económicas y lleven a cabo la contabilidad en base al Código de Comercio y hayan registrado los inmuebles y derechos sobre los mismos.
- Aquellas entidades que estén exentas de tributar por el Impuesto sobre Sociedades.
- Y las cuentas, de las entidades de crédito, que ya informan a Hacienda.

Otro punto que cabe mencionar, el régimen sancionador, que se prevé en la Ordenanza, resaltando cuales son las medidas a aplicar, cuando el sujeto objeto a declarar no lleva a cabo esta declaración, dividiéndose en tres categorías en función de la gravedad.

El primer grupo está formado por aquellas multas de cinco mil euros que se impondrán en cada dato o en el conjunto de datos que sean omitidos o inexactos, con un máximo de diez mil euros para cada clase de bien de los que son obligatorios de declaración, cantidades que se reducen a cien euros con un mínimo de mil quinientos euros en el caso de que la declaración se produjera fuera de plazo. Por otro lado, también serán sujetos de sanción cuando se presenta la declaración por medios distintos al telemático, informático y electrónico siempre y cuando exista la obligación de realizarlo por estos medios.

El segundo grupo está compuesto por la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas todas aquellas rentas y bienes que se deberían de haber incluido en la declaración informativa, no se realizó.

Y el tercer grupo, se encuentran aquellas rentas presuntas cuyo abono no haya sido realizado de forma correcta en el ejercicio prescrito, lo cual supone una sanción que equivale al ciento cincuenta por ciento de su base pero que, a su vez, no sería compatible con los artículos 191 al 195 de la Ley General Tributaria.

El 15 de febrero de 2017, la Secretaría general de la Comisión Europea emite el Dictamen motivado-Infracción número 2014/4330, en relación con el modelo 720, el objeto de este dictamen es poner de manifiesto que la obligación impuesta a los contribuyentes a través del modelo 720 de informar acerca de los bienes y derechos que se encuentran en el extranjero,

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

incumple con diversos principios, en concreto con el principio de proporcionalidad y con determinadas libertades comunitarias, afectando a la Hacienda española.

Otro motivo por el que se interpone el dictamen es por el régimen sancionador que se establece sobre estos bienes y derechos y es por ello que la Unión Europea no podía quedarse inmóvil, puesto que se estaban vulnerando derechos y libertades en un país que pertenece a la Unión.

Es interesante destacar la comparación de la situación de los contribuyentes en España en contra de aquellos que lo realizan fuera del país en relación con la posesión de bienes en el extranjero, para la Comisión esta posesión es el resultado del legítimo ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la Unión Europea, mientras que por parte de la Hacienda Pública de España se rechaza esta idea y se enfoca en que la posesión de bienes y derechos en el extranjero tiene la intención de defraudar a la Hacienda.

La Comisión por su parte, expone que, el Estado Español tiene a su disposición numerosos métodos y medios para lograr obtener la información relativa a los bienes y derechos que se localizan en el extranjero y que no se establezca un plazo de prescripción. El plazo que se le concedió a España para resolver esta situación es de dos meses, pero no se realizó ninguna acción de reparación de aquellos aspectos que mencionaba la Comisión.

El 27 de enero de 2022, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea emite la sentencia donde se resuelve el recurso interpuesto por la Comisión Europea por las extralimitaciones en relación con la obligación de informar de los bienes y derechos situación en el extranjero, condenando al Reino de España, por haberse excedido con ciertas medidas del modelo 720 y obligando al Estado Español a modificarlas para ajustarlas al Derecho Común.

Se habían incumplido los siguientes artículos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE):

- Artículo 21, que refiere a la libre circulación de las personas.
- Artículo 45, que refiere a la libre circulación de los trabajadores.
- Artículo 49, que refiere a la libertad de establecimiento.
- Artículo 56, que refiere a la libre prestación de servicios.
- Artículo 63, que refiere a la libre circulación de capitales.

Por otro lado, también se incumplieron los siguientes artículos del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (Acuerdo EEE):

- Artículo 28, que refiere a la libre circulación de los trabajadores.
- Artículo 31, que refiere a la prohibición de establecer restricciones al libre estacionamiento de las nacionales de un Estado miembro de la Comisión Europea (CE).
- Artículo 36, que refiere a la prohibición de establece restricciones a la prestación de servicios en el territorio de las partes contratantes para los nacionales de los estados miembros de la CE.
- Artículo 40, que refiere a la prohibición de poner trabas a los movimientos de capitales a personas residentes de los Estados miembros de la CE.

Debido a la resolución del TJUE, el 15 de febrero de 2022 se procedió a la aprobación en el Pleno del Senado a las enmiendas correspondientes. Se elimina que no exista prescripción por no haber presentado el modelo 720 y la eliminación del modelo sancionador.

The image shows a screenshot of the 'Modelo 720' declaration form for foreign assets, titled 'Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero - Modelo 720'. The form is from the 'Agencia Tributaria' and is accessed via 'Sede Electrónica'. The declarant's NIF is 000012345 and their name is JUAN ESPAÑOL ESPAÑOL. The form is divided into several sections: 'Bien o derecho' (Asset or right), 'Identificación de la entidad' (Entity identification), 'Domicilio de la entidad o ubicación del inmueble' (Entity domicile or property location), and 'Valores' (Values). The 'Bien o derecho' section includes fields for NIF del representante, Clave de condición del declarante, Tipo de titularidad sobre el bien o derecho, Clave tipo de bien o derecho, Subclave de bien o derecho, Tipo de derecho real sobre inmueble, Código de país, Clave de identificación, and Identificación de valores. The 'Identificación de la entidad' section includes Clave de identificación de cuenta, Código BIC, Código de cuenta, and NIF en el país de residencia fiscal. The 'Domicilio' section includes fields for Población/Ciudad, Provincia/Región/Estado, Código postal (ZIP code), and Código país. The 'Valores' section includes Fecha de incorporación, Origen del bien o derecho, Fecha de extinción, Valoración 1: Saldo o valor a 31 de Diciembre; saldo o valor en la fecha de extinción; valor de adquisición, and Valoración 2: Importe o valor de la transmisión; saldo medio del último trimestre. The form also includes fields for Clave de representación de valores, Número de valores, Clave tipo de inmueble, and Porcentaje de participación.

Imagen 5: Modelo 720 declaración de bienes en el extranjero. Fuente: COPE.

VI. Declaración Tributaria Especial:

La Declaración Tributaria Especial fue introducida en la amnistía fiscal del año 2012 y en los siguientes puntos expondré en que consiste esta medida

5. Naturaleza Jurídica:

Cabe destacar, que por medio de esta declaración tributaria especial, se eximia al autor de la misma de la imposición de cualquier sanción o recargo tributario, en el que se abona el diez por ciento del valor de adquisición de los bienes o derechos que aflorasen, así como la exención de responsabilidad penal, todo esto en base a la Ley Orgánica 7/2012 del 27 de diciembre, en la que se modifica el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Como las regularizaciones tributarias ordinarias sí conllevan recargos, en virtud de lo establecido en la Ley General Tributaria, que en este proceso no conlleve recargos, hace que nos dirijamos más hacia una amnistía fiscal que a una regularización. Según el artículo 1 de la Orden HAP/1182/2012 esta regularización se enlaza a una declaración-liquidación autónoma frente a toda obligación de carácter tributario previo.

En el Boletín Oficial del Estado (BOE) que recoge la citada Orden, se publica de manera textual lo siguiente: “la declaración tributaria especial constituye una declaración tributaria especial [...] 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 General Tributaria 58/2003, del 17 de diciembre. Dicha declaración

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

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.”

Por otro lado, hay autores que afirman que esta medida no deja de constituir, aunque no lleve recargo, una obligación de carácter tributario, pues que si bien elimina la imposición de las consecuencias que se producen, sí existe el deber tradicional de prestar declaración extra temporánea.

6. Requisitos para la práctica:

Para que se pueda llevar a cabo la presentación de la Declaración Tributaria Especial, es imprescindible que se cumplan una serie de requisitos que aparecen descritos en la normativa reguladora.

El primero es que podrán presentar la declaración, en base a lo dispuesto en la Orden HAP/1182/2012 del 31 de mayo, aquellos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), del Impuesto sobre Sociedades (IS) o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), que sean titulares de bienes o derechos de rentas no declaradas y que se hubieran adquirido antes del 31 de diciembre del 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 del 2012.

No se permite la esta práctica cuando se trate de bienes que se hubieran enajenado con el objetivo de adquirir otro bien objeto de declaración. También es relevante señalar que en el caso de que el titular real no coincida con el titular jurídico, viviendo el 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.

El segundo requisito es que los bienes o derechos que se ven incluidos en la Declaración Tributaria Especial han de declararse por su valor de adquisición, debiendo ingresarse el diez por ciento de este valor, siendo este importe considerado como cuota tributaria sobre la que no se podrá aplicar sanción o recargo y se tiene que producir antes del 30 de noviembre del 2012.

El último requisito necesario es que se veían anulados los efectos de la declaración sobre aquellas que afectaran a bienes o derechos que hubieran sido previamente de objeto de comprobación o de investigación.

7. Presentación:

La presentación tendrá que realizarse por los declarantes, pero hay que tener en cuenta dos circunstancias de cara a determinar quien va a poder llevar a cabo la Declaración Tributaria Especial.

La primera circunstancia surge en los casos de cotitularidad de los bienes que son objeto de declaración, en estos casos, cada cotitular podrá presentar declaración de 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 posea la titularidad exclusiva del bien si así se la ha atribuido.

La segunda circunstancia en aquellos casos de que el titular original de los bienes o derechos objeto de declaración falleciese, podrán los herederos de este, llevar a cabo la declaración.

Para que se pueda presentar la declaración tendrán que cumplimentarse los modelos 750 y D-750 previstos en la Orden HAP/1182/2012 del 31 de mayo, se tendrá que presentar por vía telemática por el propio declarante o por un tercero en su representación.

A parte de los requisitos de forma, explicados anteriormente, también es necesario contar con un Número de Identificación Fiscal, un certificado electrónico expedido por la fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Cada de la Moneda, o cualquier otro certificado electrónico que sea admitido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. En aquellos casos en los que se produzca algún tipo de error en el cumplimiento de los requisitos, podrán ser subsanados.

El procedimiento para poder presentar la Declaración Tributario Especial consta de una serie de fases:

La primera de ellas es que el contribuyente deberá de ingresar el importe que debe, ya sea de forma telemática o a través de la entidad de crédito correspondiente que colabore con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en su recaudación, en la que aparezcan los siguientes datos:

- El Número de Identificación Fiscal (NIF) del declarante.
- El ejercicio fiscal con los dos últimos dígitos del mismo.
- El documento de ingreso indicando que se trataba del modelo 750.
- El tipo de autoliquidación.
- El importe a ingreso.

La entidad bancaria le asigna al declarante un Número de Referencia Completo (NRC) para llevar a cabo la declaración.

La segunda fase es el abono del importe, cumplimentando el modelo 750, siguiéndole la introducción del Número de Referencia Completo, dándole este un Código Seguro de Verificación, así como la confirmación de que la declaración ha sido debidamente cumplimentada y presentada, salvo que exista algún tipo de error, el cual podrá ser subsanado.

La declaración tendrá que ser efectuada antes del 30 de noviembre del 2012, si se excede del plazo, los contribuyentes podrán regularizar su situación mediante el mecanismo de declaración complementaria voluntaria previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT) siempre y cuando la declaración cumplimentaría se presentase antes del 30 de abril del 2013 y que la Administración no hubiese comenzado ningún procedimiento o actuación contra el declarante.

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

VII. Recurso de Inconstitucionalidad a la Disposición Adicional 1ª del Real decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo:

El Partido Socialista Obrero Español (PSOE) en el 25 de junio del año 2012 interpuso un recurso de inconstitucionalidad, número 3856-2012 promovido por ciento cinco diputados alegando una posible vulneración de los artículos 86.1 y 31.3 de la Constitución Española contra la Disposición Adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 del 30 de marzo, siendo admitida a trámite el día 16 de julio del 2012.

La principal razón en la que se justifica el recurso es que en e Decreto-Ley no se constituye una autentica figura que permita legislar sobre el deber de contribuir a su antojo, puesto que, por medio de esta nueva declaración se exime del pago del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto de la Renta de No Residentes (IRNR) con el requisito de ingresar el diez por ciento del valor de los bienes y derecho que no hayan sido declarados, sin tener ningún tipo de recargo o sanción.

El argumento jurídico que se plantea en este recurso de inconstitucionalidad es que, en la Declaración Tributaria Especial, la cual acompaña a exención, vulnera el deber de contribuir conforme a la capacidad económica del contribuyente, recogida en el artículo 31.1 de la Constitución Española, rompiendo con los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad.

En el artículo 31.1 de la Constitución Española se recoge que todos los ciudadanos tendrán que contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo basado en los principios de igualdad y progresividad y que en ningún caso deberá ser confiscatorio.

Las razones que se expusieron fueron las siguientes:

- Se eximia del deber de contribuir a aquellos contribuyentes que presentaran la declaración especial.
- Los contribuyentes que se encontrasen en situaciones equivalentes recibían tratos fiscales diferentes.
- Se eximia del deber de contribuir a aquellos contribuyentes que poseían una mayor capacidad económica.
- El principio de progresividad se veía vulnerado y sustituido por la realización de un único ingreso del diez por ciento del valor de los bienes y derechos, independientemente de la renta del declarante.

Otro argumento que se planteó ante el recurso del Decreto-Ley es que dicha normativa era una herramienta jurídica que tenía prohibida la intervención en materia del deber de contribuir y que por medio de la Declaración Tributaria Especial se creaba una especie de tributo nuevo que sobrepasaba los límites de actuación, vulnerándose el artículo 86.1 de la Constitución Española.

El artículo 86 de la Constitución Española recoge que, en casos de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales en forma de Decreto-Ley que no podrán afectar al ordenamiento de instituciones básicas del Estado. Esta normativa tiene que ser debatida y votada en su totalidad en el Congreso de los Diputados y en un plazo de treinta días las Cortes podrán tramitarlo como proyecto de ley.

El Tribunal Constitucional (TC) basándose en la amplia jurisprudencia que existe acerca de los límites que hay en relación con la figura del Real Decreto-Ley, concluye que el mismo no podrá prever disposiciones que afecten a los derechos, deberes y libertades y en el ámbito tributario, a los elementos esenciales que determinan la carga tributaria incidiendo en el deber de contribuir en los gastos públicos.

Los recurrentes exponen que se inicia una nueva posibilidad de regularizar las situaciones tributarias en materia de impuestos que constituyen un pilar para el sistema tributario y financiero, limitando la contribución al sostenimiento del gasto público.

Respecto al segundo motivo del recurso, se justifica el uso del Real Decreto-Ley en que el deber de contribuir, en una situación de crisis económica que se vivía en España en aquella época, así como la necesidad de lograr un determinado nivel de déficit público justificaba de manera sobrada el carácter de extraordinaria y urgente necesidad de la utilización de la figura citada por parte del Gobierno.

Los principales motivos por los que se autorizó la práctica de este tipo de Declaración Tributaria Especial fueron los siguientes:

El primero de los motivos, es que se busca permitir que los contribuyentes pudieran sanear y regularizar su situación de irregularidad con la Agencia Tributaria.

Y el segundo de los motivos era poder lograr mediante un incremento de la recaudación a través de los ingresos obtenidos con esta declaración, el de alcanzar un nivel de déficit público que el Gobierno se había comprometido a conseguir.

El fallo del Tribunal Constitucional en la Sentencia 73/2017 del 8 de junio se decide estimar el recurso de inconstitucionalidad y, por tanto, declarar nula la Disposición Adicional primera, puesto que según el tribunal, esta disposición afectaba a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que se enuncia en el artículo 31.1 de la Constitución Española, alterando de manera sustancial, el modo de reparto de la carga tributaria general de los contribuyentes, según los criterios de capacidad económica igual y progresividad.

Al haber utilizado esta herramienta, se pone de manifiesto que no se puede introducir en el ordenamiento jurídico esta declaración mediante un Real Decreto-Ley, conduciendo a declarar inconstitucional y nula la disposición sobre la que se realiza el recurso.

La Sentencia del Tribunal Constitucional señala que al declararse nulo e inconstitucional, no es necesario entrar en conocer si se lesionan o no los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica al igual sucede con las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas bajo el amparo del Real Decreto-Ley 12/2012, por exigencia del principio de constitucionalidad de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española.

VIII. Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio:

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

Como se ha ditado en el apartado anterior, el Tribunal Constitucional falló en estimar el recurso de inconstitucionalidad frente a la Disposición Adicional primera, en este apartado se expondrá de forma detallada la Sentencia.

Para entender el porqué del fallo de la Sentencia, es necesario exponer los antecedentes que justifican el recurso.

El 25 de junio del año 2012 el Grupo Parlamentario Socialista formado por ciento cinco diputados y representados por Virginia Aragón Segura, presentó un recurso inconstitucionalidad contra la Disposición Adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, en el que se introducen medidas tributarias y administrativas para reducir el déficit público y que, según los diputados, vulneran los artículos 86.1 y 31.1 de la Constitución Española.

Los diputados argumentan que esta disposición introduce una Declaración Tributaria Especial que permite que los contribuyentes puedan regularizar las rentas no declaradas, imponiendo un gravamen del diez por ciento sin ningún tipo de recargo, interés o multa en la que se modifica de manera sustancial el sistema tributario y afectando así, el deber de contribuir establecido por la Constitución Española.

Esto es considerado, por parte de los diputados, inconstitucional ya que un Decreto-Ley no puede alterar elementos esenciales de los tributos, además los diputados sostienen que la medida vulnera el principio de justicia tributaria, que se recoge en el artículo 31.1 de la Constitución Española, al establecer un pago único rompiendo los principios de igualdad, generalidad, progresividad y capacidad económica.

El Tribunal Constitucional admitió a trámite el 16 de julio del año 2012 y solicitó alegaciones al Congreso, Senado y Gobierno. El Abogado del Estado, en representación del Gobierno, defendió la medida argumentando que se adoptó en un contexto de grave crisis económica para poder llevar a cabo una mejora en la recaudación y siguiendo las recomendaciones internacionales, también mantuvo que la Disposición no creaba un nuevo tributo ni modificaba de manera sustancial el régimen tributario, sino que introducía un procedimiento especial de regularización. Tras esto el Tribunal deliberó y votó sobre este asunto el 8 de junio del año 2017.

Una vez expuestos lo antecedentes al recurso de inconstitucionalidad, analizaré los fundamentos jurídicos que sustentan el fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional.

El principal fundamento jurídico sobre el que se sustenta el fallo sobre el recurso a tratar es que la Disposición Adicional primera ha afectado de manera fundamental al deber de contribuir a los gastos públicos, tal y como así lo refleja el artículo 31.1 de la Constitución Española. Esta medida ha alterado de forma significativa la manera en la que se distribuye la carga tributaria entre los contribuyentes, lo cual debe hacerse en base a los principios de igualdad, capacidad económica y progresividad.

Dado que se ha hecho a través de un Decreto-Ley, no es posible que esta medida se pueda introducir en el ordenamiento jurídico español a través del mecanismo excepcional, ya citado, que se recoge en el artículo 86.1 de la Constitución Española. Esto lleva a declaración de inconstitucionalidad y declarar nula esta Disposición ya que contradice la prohibición establecida en dicho precepto constitucional.

Además, cabe volver a señalar, que con la declaración de nulidad y de inconstitucionalidad de la Disposición Adicional primera, no es necesario, por parte del Tribunal Constitucional, entrar a evaluar si se han violado los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad.

Por último y para aclarar el alcance de esta sentencia, se debe apuntar que no pueden ser revisadas, como consecuencia de la nulidad de la Disposición Adicional citada, las situaciones jurídico-tributarias que ya se han consolidado bajo su amparo, en el cumplimiento del principio de constitucional de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

Con todo ello, el fallo del Tribunal Constitucional acerca del recurso de inconstitucionalidad propuesto por el Grupo Socialista es estimar dicho recurso y declarando nula e inconstitucional la Disposición Adicional primera.

IX. Debate a nivel Jurídico-Tributario acerca de la eficacia de la amnistía fiscal:

La amnistía del año 2012 con la Disposición Adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 no obtuvo una acogida muy positiva por parte del resto de partidos políticos, lo cual inició un debate sobre la constitucionalidad de la Disposición. En este punto analizaré si la medida tomada fue útil para contener el fraude.

En primer lugar, desde el punto de vista más constitucionalista, creo que es necesario expresar que se utilizó de manera abusiva la figura del Real Decreto-Ley, sin tener en cuenta las exigencias constitucionales de emplear este mecanismo y como determinó el Tribunal Constitucional, no considero que sea el vehículo para llevar a cabo la medida, llevar a cabo la amnistía a través de una ley habría sido más conveniente.

Aunque cabe destacar, que es necesario exponer que España en esa época se encontraba en una situación económica complicada, sumergida la nación en una crisis económica grave y siendo necesario obtener elevados ingresos y lograr conseguir el déficit público deseado.

Debido a la situación que he planteado en el párrafo anterior impulso al Gobierno del Partido Popular a implantar la amnistía fiscal con la intención que los capitales ocultos existentes floreciesen con ello obtener un ingreso del diez por ciento del valor de adquisición con fin de mejorar la situación económica del país y lograr los objetivos planteados.

Con todo lo expuesto puede concluirse que, aunque los medios que se emplearon no fueron tal y como deberían de haberse llevado, es decir, a través de los cauces constitucionales y legales. Desde mi punto de vista, el carácter de urgencia y necesidad, sí que estaba justificado el uso del Real Decreto-Ley.

También es importante señalar que por aquel entonces el poder ejecutivo era ostentado por el Partido Popular con mayoría absoluta en el Parlamento, de tal forma que, si hubiesen querido optar la amnistía mediante una Ley, no habría variado mucho el resultado y se podrían haber evitado el recurso de inconstitucionalidad y por tanto no sería nulo ni inconstitucional.

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

Pero, sin embargo, es diferente analizar esta medida desde un punto de vista jurídico que desde una posición de determinar la eficacia de la amnistía. Sin tener en cuenta las connotaciones éticas que trae la medida en las que se ve que aquellas personas que poseen mayor capacidad económica lleven a cabo conductas contrarias a la ética e incluso al derecho y sean impunes, creando así un sentimiento de desigualdad entre los ciudadanos.

Con la amnistía fiscal del 2012 se consiguió recaudar un millón ciento noventa y cinco mil quinientos veintinueve de euros, siendo inferior a las previsiones que tenía planeada el Gobierno de dos mil quinientos millones de euros, es decir, hubo una diferencia de un millón trecientos cuatro mil cuatrocientos setenta y un de euros, por lo que, desde un punto de vista meramente económico, se puede concluir que no se lograron las previsiones planteadas.

Ahora bien, otro de los objetivos que tenía esta amnistía es el afloramiento de capitales ocultos y respecto a este aspecto se consiguieron cuarenta mil millones de euros, que también es inferior a lo plantado y por tanto no se lograron las previsiones que fueron planteadas.

Pero lo que no se tuvo en cuenta como objetivo a perseguir con la implantación de la amnistía es que, los capitales que por aquel entonces estaban ocultos, ahora sí que tributarían y por tanto aportarían, lo que deberían de haber aportado, a sostener el gasto público y entran en el tráfico jurídico español.

Debido a la economía sumergida que había por aquel entonces, y en la actualidad todavía se sigue dando, en España, no había datos exactos sobre la economía sumergida hasta que entró en vigor el Real Decreto-Ley que es objeto de estudio. La economía sumergida se situaría alrededor del veintiuno coma cinco por ciento, del Producto Interior Bruto (PIB) y dado que surgieron cuarenta mil millones de euros, se estima una recaudación de la economía sumergida en torno al veinte, por cierto, alcanzando esta economía la cifra de diecisiete coma siete, por cierto.

Por lo que, en conclusión, se puede afirmar que la implantación de la amnistía fiscal del 2012 fue un fracaso en su conjunto, debido a que, no habían logrado recaudar ni aflorar lo previsto y no fueron capaces de prever que al aflorar capital que estaba oculto, se iba a empezar a controlar, registrar y obtener beneficios que antes no se obtenían.

X. Ley 36/2006, de 29 de noviembre:

Esta ley es promulgada por el partido Socialista Obrero Español, el cual buscaba aprobar una serie de modificaciones en materia de prevención del fraude fiscal, adoptando medidas que deberían ser desarrolladas por una ley, como ocurre con la Ley 11/2021.

Las medidas que se introdujeron se pueden agrupar en base al tributo que afecta, siendo las siguientes:

- Eliminar los obstáculos que impidan que los órganos de control puedan perseguir conductas que puedan implicar fraude fiscal, incitando a su actuación.
- Que la Administración Tributaria pueda acceder a mayor cantidad de información.
- Garantizar el cobro de las deudas tributarias cuando se haya detectado el fraude.

Las medidas más reseñables en esta ley son las siguientes:

- El establecimiento de una responsabilidad subsidiaria de aquellos adquirentes de mercancías en las que se haya evadido el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en alguna de las fases de la adquisición.
- Se impone la obligatoriedad de asignar un Número de Identificación Fiscal (NIF) y un medio de pago en la adquisición de bienes inmuebles con el objetivo de evitar el fraude fiscal en el sector inmobiliario.
- Se busca incidir en la opacidad de los paraísos fiscales, incluyendo en la lista de paraísos fiscales los conceptos de nula tributación y el efectivo intercambio de información tributaria.
- Se tipificó legalmente como responsabilidad tributaria de la medida de antiabuso basada en la técnica del levantamiento del velo.
- Se modificó el régimen de operaciones vinculadas en su imposición indirecta y directa.
- Y se establecieron medidas tales como la retención a cuenta en las relaciones de empresarios en régimen de estimación objetivo cuando estos operen con otros empresarios, para prevenir el fraude fiscal en sus distintas formas.

XI. 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, fue promulgada por el Gobierno del Partido Popular y esta formada por siete artículos, dos Disposiciones Adicionales y cinco Disposiciones Finales.

Los siete artículos recogen las modificaciones que se hacen en la Ley General Tributaria (LGT), en la Ley General Presupuestaria (LGP), en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS), la Ley del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas (LIRPF) y la Ley de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Es importante señalar que en el artículo 7 se regulan las limitaciones a los pagos en efectos, siendo una gran novedad en esta ley, en la que se incide, sobre todo, en el proceso sancionador y en el ámbito de aplicación. En relación con las Disposiciones Adicionales, estas buscan regular el procedimiento sancionador en materia de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

Esta nueva ley introduce varias medidas en el ámbito presupuestario, financiero y tributario con la finalidad de prevenir y hacer frente al fraude fiscal, siendo las siguientes:

- Se produce un incremento del valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria como límite de su responsabilidad.
- Modificación de las normas del IVA, con la finalidad de evitar operaciones de entregas de inmuebles que hayan podido darse en el marco de procedimientos de concurso de acreedores.

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

- Modificación de incidencia que tenía no presentar en plazo la obligación de información acerca de las ganancias de patrimonio no justificadas y la presunción de obtención de rentas.
- Limitación de los pagos en efectivo en operaciones con un valor superior a dos mil quinientos euros
- Modificación del régimen fiscal de las cooperativas.
- Y se produce la modificación de la Ley del Mercado de valores con la intencionalidad de establecer una exención sobre el gravamen por el IVA y el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en el caso de transmisiones de valores admitidos o no a negociaciones en un mercado secundario oficial.

XII. Ley 11/2011, de 9 de Julio, de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y delimitaciones conceptuales:

Antes de entrar en materia y desarrollar los aspectos más importantes que traen consigo la Ley 11/2011 del 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, es necesario establecer una explicación sobre conceptos que aluden al fraude fiscal.

8. Fraude fiscal:

El fraude fiscal consiste en no cumplir con las obligaciones tributarias vulnerando los preceptos legales y generando un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Analizando el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, del 23 de noviembre del Código Penal, y puntualizando que el fraude fiscal no comparte siempre una sanción de este orden, se puede agrupar en:

- Eludir pagos de tributos
- Aprovecharse de los beneficios tributarios improcedentes
- Obtener, de manera no debida, devoluciones tributarias.

A través de este medio se busca obtener un resultado beneficioso para el contribuyente desde el punto de vista fiscal.

9. Evasión fiscal:

La evasión fiscal trata sobre una acción u omisión que se realiza una vez practicado el hecho imponible, con la finalidad de evadir el pago de impuestos. Para eso, el contribuyente utiliza medios ilegales que infligen de forma directa la norma, la forma más habitual de las evasiones fiscales se materializa a través de actos como: el imputarse pérdidas que no corresponden por no haberse realizado o no declarando determinados ingresos.

10. Elusión fiscal:

La poder entender mejor el concepto de elusión fiscal, es importante hacer una diferencia con la evasión fiscal, la elusión es una acción u omisión que tiene lugar con anterioridad a la realización del hecho imponible, buscando opciones tributarias poco típicas que permitan un ahorro del contribuyente.

Existe una variedad de opiniones doctrinales acerca de la ilicitud de la elusión, debido a que Hacienda tiende a considerar actos inmorales de carácter ilegal la mayoría de los actos mientras que para otros sujetos ven este medio como valido para facilitar el acceso a un ahorro y beneficio fiscal sin traspasar los límites que marca la ley. De tal forma que, si los actos de elusión se realizan única y exclusivamente con fines fiscales, vulnerando el espíritu que la ley prevé, nos encontramos ante un fraude fiscal.

Una vez explicado los conceptos relacionados para poder entender la materia que trata la Ley 11/2021, cabe destacar que esta ley incluye medidas fiscales e incluso no fiscales que buscan luchar contra el fraude fiscal. Esta ley introduce diversas modificaciones, entre ellas destacan: la prohibición de amnistías fiscales, modificación de la lista de morosos o la modificación del sistema de recargos extratemporáneos, todas ellas analizadas en el siguiente apartado.

En relación con lo anterior, muchas de las leyes tributarias, y esta la tiene, traen consigo un impacto mediático, desembocando en lo que se conoce como “legislación propaganda”, por lo que una de las manifestaciones de una crisis jurídica como norma es el aumento de disposiciones legales destinadas a crear debate en la opinión pública y cuya reproducción no corresponda con el verdadero significado que estas tienen.

La Ley 11/2021 creada con la finalidad de prevenir y luchar contra el fraude fiscal, en la práctica es una norma mixta, puesto que busca abarcar diversas disposiciones fiscales, pudiendo ser clasificada como una ley ómnibus puesto que lleva cambios en múltiples impuestos y textos legislativos que deberían de ser regulados de manera separada.

La ley no solo incluye medidas sancionadoras o restrictivas, sino también incluye medidas para incentivar el cumplimiento voluntario por parte de los declarantes. Además, la ley corrige desajustes legales, como puede ser la actualización del valor en pactos sucesorios y da cobertura legal a prácticas dudosas.

Muchas de las medidas mencionadas responden a fallos judiciales, ajustando el ordenamiento a favor de la Administración, el ejemplo más claro es la reforma del artículo 113 de la LGT, con la que se permite la entrada en el domicilio cuando no se haya iniciado el procedimiento de solicitar la autorización pertinente.

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

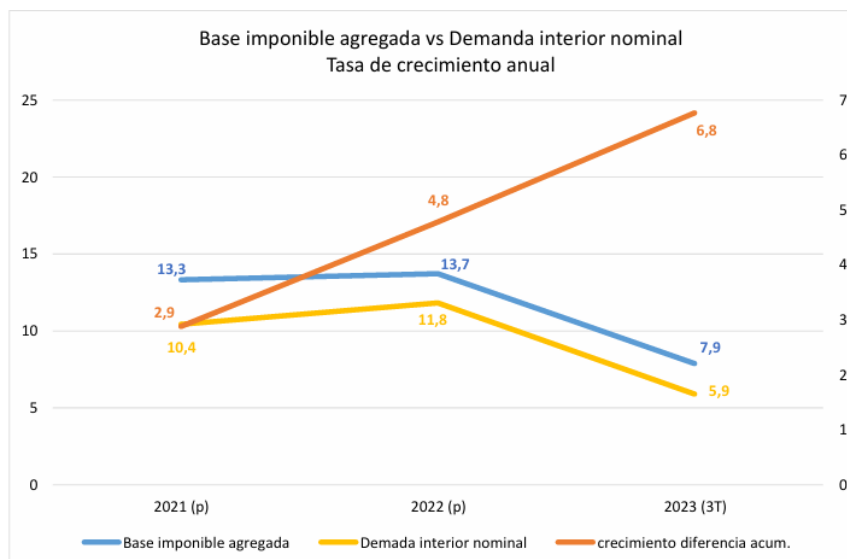


Imagen 6: Grafico sobre la evolución de la Amnistía del 2012. Fuente: Ministerio de Hacienda

Con todo ello, cabe destacar que la lucha contra los fenómenos de fraude fiscal es necesario puesto que la existencia de este supone una traba en la recaudación, en la igualdad impositiva en el sistema tributaria puesto que lo que no ingresan unos, lo asumen otros contribuyentes. Pero esta lucha no pueda sobrepasar aspectos esenciales como la normativa fiscal como se pudo ver con el modelo 720.

XIII. Novedades de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal:

Esta ley trae consigo medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal afectando a el Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas, Impuestos de la Renta sobre los No Residentes, Impuesto sobre Valor Añadido, Impuesto sobre Actividades Económicas, ITPAJD e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sociedades y sobre la Ley General Tributaria siendo el objeto de desarrollo de este apartado, dividiendo el apartado en los diferentes impuestos, analizando las novedades y modificaciones que se introdujeron.

11. Impuesto sobre Sociedades:

Se modificó el artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para los periodos a partir del 1 de enero del 2021, cambiando los efectos de cambio de residencia, de esta forma, el régimen de aplazamiento se sustituye, si así lo solicita el declarante, por las plusvalías tácticas que se hubieran generado antes del traslado hasta que se transmitan los elementos patrimoniales relacionados a un régimen de fraccionamiento en quintas partes iguales, solamente se exigirán garantías si hay indicios sobre el impago de las deudas.

En relación con los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del año 2022 se modifica, tanto el tipo gravamen, como el régimen de disolución y liquidación en ciertas

sociedades de inversión de capital variables. Para que dichas sociedades puedan aplicar el uno por ciento de tipo impositivo, se ha creado unos requisitos que los socios deben cumplir demostrando así el interés económico de la sociedad. También con la finalidad de proporcionar un margen de tiempo para que los socios puedan trasladar sus inversiones a otras instituciones en las que sí puedan aplicar el tipo del 1 por ciento, se prevé un régimen transitorio para que puedan acordar su disolución y liquidación.

También para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del año 2022, se ha aumentado el número de requisitos para productores y productoras, recogidos en el artículo 36.2 de la ley que regula este impuesto, en relación con la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos. Lo primero es exigir el certificado del Instituto de Cinematografía y Artes Audiovisuales acreditando el carácter cultural de la producción. El segundo, es que debe incorporarse en los títulos de crédito los lugares de rodaje en España y la autorización del uso del título de la obra y del material. Y, por último, se exige del cumplimiento de los requisitos del artículo 36.2 apartado “b” y “c” en aquellas producciones con contrato firmado anterior a la entrada en vigor de la Ley 11/2021.

A efectos para los periodos a partir del 1 de enero del 2021, se ha modificado la regulación de las rentas positivas que hayan sido percibidas por entidades no residentes en España y establecimientos permanentes en régimen especial de transparencia fiscal internacional, de esta manera, la imputación se expande a las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero, en concreto la documentación a aportar junto a la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Y para los periodos impositivos iniciados en el 1 de enero del 2021 se incorpora el concepto de “fallido” a entidades deudoras y no a créditos.

12. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

En primer lugar, se realiza una actualización a las normas en materia de seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión.

También 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 la autoliquidación previa a la apertura de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección sobre los mismo.

Otra modificación sustancial es que, el beneficiario de adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de antes de cinco años transmita los bienes adquiridos, se subrogará en la posición del causante, respecto de su valor y fecha de adquisición, siempre que este valor fuera inferior al que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se introducen en esta ley modificaciones en el ATAD en materia de transparencia fiscal internacional que afectan al mercado interior. Por otro lado, se otorga el mismo tratamiento a las inversiones en fondos y sociedades de inversión cotizadas en bolsas extranjeras y en la de España.

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

La última modificación que se implantó en este impuesto es que se exigirá que se otorgue información a la Administración tributaria en materia de monedas virtuales como el bitcoin.

13. Impuesto sobre No Residentes:

La novedad más relevante en este impuesto es la modificación del impuesto de salida o “*exit tax*”, cuya finalidad es la de asegurar el gravamen de las plusvalías generadas en su territorio para aquellos contribuyentes que trasladen su residencia fiscal a otro lugar, aun cuando las plusvalías no se hubieran producido con anterioridad a la salida. De esta manera, se intuye un derecho del declarante 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 o a otro país parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

También, se introduce un supuesto en el que se exigirá el impuesto de salida: en el momento que tenga lugar el traslado de la actividad realizada por el establecimiento permanente localizado en España.

La otra modificación que se produce en el Impuesto sobre los No Residentes, respecto del periodo impositivo, entendiéndolo como finalizado cuando el establecimiento permanente se desplace su actividad en el extranjero.

14. Impuesto sobre el Valor Añadido:

La primera de las modificaciones en el IVA es que se incluye el concepto de responsables subsidiarios a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.

La segunda de las modificaciones afecta cuando en un grupo de entidades se considerará sujeta infractora a la entidad dominante, respondiendo de manera solidaria el resto de las entidades que apliquen este régimen del grupo.

La última de las modificaciones de este impuesto es que la responsabilidad subsidiaria se extiende al pago de la deuda tributaria al titular de los depósitos distintos de los aduaneros en el caso de salida de bienes objeto de Impuestos Especiales de estos depósitos. Esta medida se introduce con el objetivo de evitar que los beneficios se utilicen de forma fraudulenta para llevar a cabo compras exentas de IVA.

15. Impuesto sobre Actividades Económicas:

La modificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) 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 en el momento de calcular la tributación, sin tener en cuenta de si se tiene obligación de llevar a cabo una contabilidad consolidada.

16. ITPAJD e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

En este impuesto se introducen unas modificaciones en relación con el concepto de valor utilizado para determinar la base imponible, de tal forma que, se tendrá en cuenta el valor del mercado y en materia de bienes inmuebles, el valor de referencia que figura en la norma catastral. Hay que añadir que también se establece delimitaciones en el hecho imponible en el caso de transmisiones patrimoniales onerosas por operaciones de compra de oro y joyas a particulares por parte de comerciantes.

17. Impuesto sobre el Patrimonio:

Las variaciones que se dieron en el Impuesto sobre el Patrimonio es que se añade la valoración dada por la Administración como regla de valoración de los bienes inmuebles.

Otra modificación que se plantea en este impuesto es una cláusula de cierre sobre la valoración de seguros de vida para aquellos casos en los que el tomador del seguro no puede disponer del derecho de rescate y en materia de rentas temporales y vitalicias se establece una norma de valoración.

La última modificación en este impuesto es la aplicación de la normativa propia de cada Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de bienes y derechos para todos lo declarantes no residentes.

18. Ley General Tributaria:

La Ley 11/2021 introduce una gran cantidad de novedades que afectan principalmente en la Ley General Tributaria, siendo las más destacables las siguientes:

Se implanta una prohibición de la implantación de cualquier medida de regularización fiscal extraordinaria que implique un descenso de la deuda tributaria, que vulnere los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española, ya expuestos en la resolución del recurso de inconstitucionalidad.

Se añade también que para individuos que hayan obtenido una devolución improcedente, se podrán compatibilizar tanto los intereses de demora como los recargos fuera del plazo debido.

Hay una reducción de los porcentajes de recargo de un uno por ciento más otro uno por ciento por cada mes de retraso en la presentación de una declaración o de una autoliquidación, también se exonera de recargos a los contribuyentes que regularicen hechos idénticos a los regularizados por la Administración a través de la presentación de una declaración en el plazo de seis meses desde que la liquidación se notifique, siempre que no venga de una sanción.

Se establece una nueva obligación tributaria en la que los productores, comercializadores y usuarios de sistemas y programas informáticos que modifiquen datos

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

contables y de gestión deben de poder asegurar la integridad, accesibilidad, legalidad de los registros.

La quinta medida introducida es que no habrá devengo de interés de demora en las devoluciones de cada tributo ni en las devoluciones de ingresos indebidos por los periodos a los que atañan el artículo 150.4 y 150.5 en la ley de este apartado.

La sexta medida es que los no residentes en España que se están obligados a tributar tendrán que designar un representante y comunicarlo a la Agencia Tributaria. La siguiente medida es que se podrán adoptar medidas cautelares para asegurar los cobros de deudas si existen indicios de verse frustrado el cobro.

Otra de las medidas es que se modifica la lista que da publicidad a las situaciones de incumplimiento relevante a las obligaciones tributarias siendo: que el importe para ser incluido en esta lista se reduce a los seis cientos mil euros, se añade la responsabilidad solidaria y se podrá salir de la lista si se abona la deuda.

Se añade que tiene que haber motivación suficiente en la autorización judicial para la ejecución de un acuerdo de entrada en el domicilio de un obligado cuando la Administración Pública lo solicite. También se cambian las facultades de inspección de los funcionarios que accedan a fincas y locales.

La presentación de solicitudes de fraccionamiento, compensación, aplazamiento, suspensión o pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo si hay otras solicitudes anteriores han sido denegadas, también la declaración de concurso de acreedores no afectara al periodo voluntario.

Se incrementa las reducciones por sanciones para las actas con acuerdo, pasando del cincuenta por ciento al sesenta y cinco por ciento y las reducciones por pronto pago y no interposición de reclamación que van del veinticinco por ciento al cuarenta por ciento. También se considerará infracción grave multas de ciento cincuenta mil euros en casos de venta y cincuenta mil euros en casos de tenencia de sistemas informáticos que no cumplan especificaciones exigidas por la norma.

Otra modificación es que se permite inadmitir solicitudes de suspensión de ejecución de los actos impugnados con dispensa, ya sea total o parcial, de garantías cuando no se cumplan los requisitos, también se permite que la Administración pueda continuar con sus actuaciones en los casos en los que la deuda se encuentre en periodo ejecutivo.

Se prohíbe a las entidades que su Número de Identificación Fiscal haya sido revocado que se les pueda otorgar escrituras ante notario o realizar inscripciones en un Registro Público. Se tiene que declarar las monedas virtuales que vienen del extranjero y la Administración 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 debe otorgar.

XIV. Conclusión:

Tras haber realizado un análisis en profundidad acerca de la amnistía fiscal, puedo concluir en que esta medida ha sido empleada a lo largo de la historia de España por los diferentes partidos políticos, con la misma finalidad, poder lograr ingresos para las arcas públicas, aunque cada una de ellas tenían motivaciones diferentes, a parte la de recaudar.

Mi opinión acerca de esta medida es que es totalmente válida para poder lograr obtener un rédito económico, ahora bien, desde el punto de vista moral, considero que no es una medida que se deba de aplicar, puesto que si los ciudadanos contribuyen de manera correcta no es de recibo ver que a las personas que no cumplen con el modelo tributario se las exima de toda responsabilidad y sean impunes a las sanciones, generando así un sentimiento de descontento e indefensión a los ciudadanos que sí contribuyen, el cual comparto.

XV. Biografía:

- <https://economistas.es/una-amnistia-fiscal-se-perdona-los-defraudadores/#:~:text=Consiste%20en%20una%20medida%2C%20aprobada,de%201984%2C%201991%20y%202012.>
- <https://www.expansion.com/economia-para-todos/impuestos/que-es-una-amnistia-fiscal.html>
- <https://taxdown.es/taxductor/amnistia-fiscal/>
- <https://dpej.rae.es/lema/amnist%C3%ADa-fiscal>
- <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/58887/TFG-%20Sanchez%20Barbero%2C%20Blanca.pdf?sequence=1>
- [Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal \(tesisenred.net\)](#)
- <https://www.conceptosjuridicos.com/indulto/>
- <https://www.elmundo.es/como/2022/04/05/624c4df9fdddf87b78b45da.html>
- <https://arboleyafanjul.es/indulto-naturaleza-tipos-extension-y-revocacion>
- <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1870-4759>
- <https://www.bufetetoro.com/blog/que-es-condonar-la-deuda-efectos-fiscales/>
- <https://www.paypymes.es/blog/condonacion-deuda/>
- <https://www.heraldo.es/noticias/economia/2020/12/10/como-funcionan-las-regularizaciones-fiscales-1409584.html>
- <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/guia-principales-novedades-irpf/regularizacion-situaciones-tributarias.html>
- https://es.wikipedia.org/wiki/Ley_de_amnist%C3%ADa_de_Espa%C3%B1a_de_1977
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1977-24937>
- <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-27150>
- https://www.vanitatis.elconfidencial.com/famosos/2020-03-23/adolfo-suarez-aniversario-muerte_2511540/
- <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1985-9862>
- <https://buleria.unileon.es/bitstream/handle/10612/15215/Casado%20Puente%2C%20Andr%C3%A9s.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1985-22559>

Amnistía fiscal como conmutación de penas pecuniarias.

- [BOE-A-1991-14391 Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.](#)
- [Carlos Solchaga: «Pujol también decía que el Gobierno perseguía a Cataluña» \(abc.es\)](#)
- [Los españoles de la lista Falciani tenían 1.800 millones de euros opacos en Suiza \(elconfidencial.com\)](#)
- [La Moncloa cierra el contrato de 35.000 euros para el retrato de Zapatero | Famosos \(elmundo.es\)](#)
- [Amnistía fiscal 2012: ¿En qué consistió? ¿En qué se basa el TC para declararla inconstitucional? - Iberley](#)
- [La amnistía fiscal del 2012 ingresó 1.192 millones tras aflorar de 40.000 millones \(lavozdegalicia.es\)](#)
- [boe.es/doue/1994/001/L00001-00570.pdf](#)
- [BOE-A-2017-8345 Pleno. Sentencia 73/2017, de 8 de junio de 2017. Recurso de inconstitucionalidad 3856-2012. Interpuesto por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados respecto de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Límites de los decretos-leyes y principio de justicia tributaria: nulidad del precepto legal que introduce un procedimiento de declaración especial para la regularización de la situación tributaria de determinados contribuyentes.](#)
- [BOE-A-2006-20843 Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.](#)
- [BOE-A-2012-13416 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.](#)
- [Fraude fiscal | Diccionario Empresarial | Sage Advice](#)
- [Evasión Fiscal: Qué es y Ejemplos | TaxDown.](#)
- [Elusión Fiscal: Definición y Ejemplos Sencillos | TaxDown](#)
- [Ley112021INFORMEEVALUACIONFINALvfSEHrev.pdf \(hacienda.gob.es\)](#)