

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio

Juan Jesús Martos García

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada*

Fecha de recepción: 08-09-2017

Fecha de aceptación: 28-09-2017

RESUMEN:

Se expone el régimen jurídico de la Declaración Tributaria Especial, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el deber de contribuir y los tributos de alcance general, que ha provocado su declaración de inconstitucionalidad, así como un análisis de los principios del art.31.1 de la Constitución Española que nos lleva a considerar que también los transgrede.

Palabras clave: DTE, Amnistía fiscal, Deber de contribuir, tributos de alcance general o global, principios constitucionales, principio de igualdad, principio de capacidad económica, principio de progresividad

ABSTRACT:

The author study the legal regime of the Special Tax Declaration, the doctrine of the Constitutional Court on the duty to contribute and the general taxes, which has justified its declaration of unconstitutionality, as well as a constitutional analysis of any fiscal amnesty in relation to the constitutional principles of art. 31.1 of the spanish Constitution.

Key words: Special Tax Declaration, Fiscal Amnesty, Duty to contribute, taxes of general or global scope, constitutional principles, principle of equality, principle of economic capacity, principle of progressivity

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. La Declaración Tributaria Especial (DTE) del Real Decreto-Ley 12/2012. Régimen jurídico, naturaleza y efectos jurídicos: 2.1. Configuración jurídica. 2.2. Naturaleza y efectos en el ordenamiento tributario. 2.3. Naturaleza y efectos en el ordenamiento penal.- 3. Declaración de inconstitucionalidad por el uso de Real Decreto Ley. Doctrina constitucional sobre el deber de contribuir y los tributos de alcance global o general.- 4. Amnistías fiscales, mandato constitucional de lucha contra el fraude y vulneración de los Principios Constitucionales del art.31.1: 4.1. Las amnistías fiscales frente al mandato constitucional de lucha contra el fraude y el principio de justicia tributaria. 4.2. Principio de igualdad. 4.3. Principios de capacidad económica como criterio de la imposición y principio de progresividad.- 5. Efectos de La Declaración de inconstitucionalidad de la DTE.- 6. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

La amnistía fiscal como modalidad de regularización extraordinaria de rentas no declaradas ha sido una figura utilizada por numerosos países de nuestro entorno, como Francia, Italia, Portugal, Grecia, Alemania, Irlanda, Reino Unido o Estados Unidos¹.

Los informes de la OCDE la defienden como una estrategia válida vinculada a recuperar capitales ocultos, aunque advierten que debe considerarse como una medida excepcional².

Sin embargo, pese a su uso habitual en el Derecho Comparado y a que cuenta con cierto beneplácito por parte de una institución internacional relevante como OCDE, provoca un fuerte rechazo social.

Y es que nos encontramos ante una figura paradójica. Por un lado, conlleva una repatriación de capitales que fortalece el sistema financiero del país, ofreciendo nuevos recursos que en última instancia redundan en la economía productiva y con ello, en el crecimiento económico y en la generación de empleo. Pero además, cuando se exige el pago de una cuantía como contraprestación por la regularización extraordinaria de las rentas, la Hacienda Pública obtiene una recaudación adicional de forma inmediata; y consecuentemente, al emerger a la legalidad fiscal nuevos bienes y derechos, también se ensanchan las bases tributarias y los contribuyentes, incidiendo favorablemente en la recaudación a medio y largo plazo.

No obstante, acudiendo a una conocida expresión popular, no todo es oro lo que reluce. La amnistía fiscal provoca profundos reproches morales y jurídicos. Con ella el ordenamiento ofrece al incumplidor tributario, con responsabilidad administrativa y en su caso penal, la posibilidad volver a la legalidad a través del pago de una cuantía, inferior en todo caso a la que le habría correspondido pagar de haber declarado tempestivamente las rentas.

¹ Así, el tipo de gravamen osciló desde el 25 por ciento de Alemania, el 5 por ciento de Portugal o el Reino Unido, que no fijó ningún tipo especial, sino que prácticamente eximió de sanciones a quien optara por regularizar, lo mismo que hicieron en Irlanda o Estados Unidos. La recaudación obtenida es también muy distinta. Desde los 10.000 millones de euros en Italia a los 1.260 de Reino Unido. GIL PECHARROMÁN, X. "Amnistías fiscales, el falso 'bálsamo' que golpea a Europa" Diario el Economista, 25 de abril de 2015.

² OCDE, 2000 "Improving Access to Bank Information for Tax Purposes"; y OCDE, 2010, "Off-shore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice".

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

El incentivo a quienes desobedecen la norma, reduciendo la tributación y anulando intereses, recargos y sanciones, supone un agravio comparativo respecto a aquellos que la cumplieron, para quienes actuará como desincentivo en el cumplimiento futuro de sus obligaciones fiscales.

Plantea abiertamente un enfrentamiento con los principios tributarios que inspiran y rigen los ordenamientos modernos, recogidos en nuestra normativa en el artículo 31 de nuestra Constitución y, en especial, con los Principios de capacidad económica, de igualdad, de progresividad y de justicia tributaria.

El Gobierno español históricamente ha acudido a medidas de esta naturaleza en momentos de debilidad financiera. Durante la actual etapa democrática, se han aprobado tres amnistías fiscales en nuestro país. La primera llegó con la ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. Se trataba de la compra de pagarés del Tesoro Público sin penalización fiscal y con pleno anonimato. La segunda la trajo la Ley 18/1991, del IRPF, de 6 de junio, que permitió invertir el dinero oculto hasta la fecha en un producto creado ad hoc, la Deuda Pública Especial, de manera que las rentas o patrimonios aflorados no tributaban, ni los rendimientos generados quedaban sometidos a imposición.

La tercera y última se produjo en 2012, con la denominada **Declaración Tributaria Especial (DTE)**, aprobada por la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Ley 12/2012, que hasta el 30 de noviembre de 2012 permitió la declaración de rentas, previamente no declaradas, a cambio del pago de un 10%. Este precepto se completó con la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, que incorporó los puntos 6 y 7 a la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012 con efecto retroactivo, desde el momento de la entrada en vigor de esta última³.

³ Dado que nuestro análisis gira sobre la citada Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, exponemos su redacción final tras la adición sufrida por la Ley 12/2012:

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

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

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

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

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

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

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

La DTE fue desarrollada por la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, que contenía algunas aclaraciones, materiales y procedimentales, necesarias para su cumplimiento. Además, la Dirección General de Tributos (DGT) emitió varios informes con fecha 27 de junio y el 11 de octubre de 2012, sobre diversas cuestiones interpretativas.

Su marco normativo se completó en el plano penal con la redacción dada al art.180.2 LGT por la Disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2012, actualmente trasladada con algún matiz al art.252 LGT; y, posteriormente, con la Ley Orgánica 7/2012, que modificó el art.305 del Código Penal (CP) que regula el delito fiscal e incorporó el tipo agravado del art.305.bis CP.

No se necesitaban dotes adivinatorias para saber que la DTE, aprobada unilateralmente por el Gobierno en 2012 mediante Real Decreto-Ley, con el fuerte rechazo del resto de grupos parlamentarios, sería recurrida ante el Tribunal Constitucional.

El recurso de inconstitucionalidad se presentó el 15 de Junio 2012 por los parlamentarios del grupo socialista⁴ y la Sentencia, cinco años después, ya está aquí.

Se trata de la **STC 73/2017, de 8 de junio**, que ha declarado la inconstitucionalidad de la DTE al considerar inapropiado el instrumento formal utilizado, el Real

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

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

6. Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la DTE no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.

La posterior adquisición de la titularidad jurídica de los citados bienes o derechos por el titular real determinará que este se subrogue en la posición de aquel respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes o derechos y que no se integren en la base imponible de los impuestos a los que se refiere esta Disposición adicional las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicha adquisición.

7. El valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1 anterior, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente. No obstante, cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha, a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.

En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, ni las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados bienes o derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial".

⁴ El grupo socialista también presentó un recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional contra la Orden Ministerial HAP/1182/2012 que lo desarrolló, que fue desestimado por el Auto de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2012, al considerar que el PSOE carecía de la legitimación activa prevista en el artículo 19 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Posteriormente propio grupo socialista presentó un recurso de casación ante el Tribunal Supremo contra el citado Auto, que igualmente fue desestimado en la STS 4453/2012, de 25 de febrero, por falta de legitimación del partido para la impugnación de una disposición reglamentaria

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

Decreto-Ley, entendiendo que con ello se atenta contra el deber de contribuir. Pero esta sentencia va más allá y formula algunas ideas de las que se puede inferir que a juicio del Tribunal Constitucional, cualquier amnistía fiscal, pasada, presente o futura, violenta los principios constitucionales del art.31.1 CE.

A lo largo de este trabajo expondremos el régimen jurídico de la DTE. Analizaremos la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el deber de contribuir y los tributos de alcance general o global, que ha justificado su declaración de inconstitucionalidad. Desarrollaremos aquello que el Tribunal Constitucional ha insinuado pero sobre lo que no ha querido profundizar: la inconstitucionalidad de cualquier amnistía fiscal futura por vulnerar los principios los principios de igualdad, capacidad económica y progresividad; y finalizaremos exponiendo los efectos jurídicos que su inconstitucionalidad conlleva.

2. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL (DTE) DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012. RÉGIMEN JURÍDICO, NATURALEZA Y EFECTOS JURÍDICOS

2.1. CONFIGURACIÓN JURÍDICA

La DTE era opcional, permitiendo al contribuyente regularizar rentas no declaradas en tiempo y forma en el IRPF, en el IS o en el IRNR, cuantificadas como la diferencia entre el valor de sus bienes y derechos y las rentas declaradas oportunamente en los periodos no prescritos.

Como señaló el Informe de la DGT de 27 de junio de 2012, *"deberá declarar la totalidad los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas. Ahora bien, en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos"*.

La presentación de la DTE llevaba aparejada el pago del 10% de las rentas no declaradas, correspondientes a periodos no prescritos.

Lógicamente, aquellos bienes y derechos de los que era titular el contribuyente en periodos ya prescritos no podían haber sido adquiridos con rentas posteriores, correspondientes a periodos que aún podían ser comprobados. Por tanto, aquellas rentas empleadas en su adquisición ya no podían ser liquidadas por la Administración, dado que había prescrito su derecho como consecuencia del transcurso del tiempo y la inacción de aquella. En consecuencia, aquellas rentas ya se encontraban regularizadas, por lo que jurídicamente no podían ser objeto de una nueva regularización a través de la DTE⁵.

⁵ El único porcentaje aplicable fue 10%. Pese a que en los medios de comunicación e incluso en el Parlamento (consúltese Pleno Congreso de los Diputados del 27 de septiembre de 2016, debate en relación a la Proposición no de Ley del Grupo Parlamentario Ciudadanos relativa a garantizar que los beneficiados por la DTE tributaran efectivamente al 10%) algún grupo político ha mencionado que

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

En relación al plazo de prescripción, era de 4 años en materia tributaria y de 5 en el plano penal. Aún no había entrado en vigor la Ley orgánica 7/2012 de reforma del Código Penal y, por tanto, no se había introducido el art.305.bis que incorporó el delito contra la hacienda pública agravado, con pena de 2 a 6 años, al que corresponde un periodo de prescripción de 10 años, conforme al art.131 CP. En consecuencia, por aquel entonces, el periodo de prescripción para todos los delitos fiscales era de 5 años, lo que suponía que los periodos no prescritos llegaban hasta 2006 si había delito fiscal y hasta 2007 si no lo había.

Se debía acreditar la titularidad de los bienes y derechos con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012. Por tanto, para los contribuyentes en el IRPF, IS o IRNR cuyos periodos impositivos coincidiesen con el año natural, circunstancia habitual, la titularidad debería acreditarse a 31 de diciembre de 2010, dado que el plazo de declaración en éstos para el periodo 2011 finalizaría con posterioridad a 31 de marzo de 2012⁶. En relación al dinero negro, bastaba con que estuviese en una cuenta corriente antes del 30 de noviembre de 2012.

No todos los contribuyentes ni todas las bases imponibles podían acogerse a la DTE. Esta facultad se restringió a los obligados en el IRPF, IS e IRNR, que fuesen titulares de patrimonio no justificado fiscalmente de procedencia lícita.

No podían ser objeto de DTE las bases imponibles no declaradas de tributos que no gravasen la obtención de renta, como el IVA, el ITPO, Impuestos Especiales o el IP, entre otros; ni tampoco del ISD, que pese a gravar la obtención de renta, no venía recogido en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

La presentación de la DTE podía provocar indirectamente que se tuviera que regularizar el IP de 2007 y de 2011, con los recargos del art.27 LGT; y, si se excedían los límites del delito fiscal, también de 2006, siempre que los bienes se poseyeran ya en esos ejercicios y su valor hubiese obligado a presentar el impuesto.

Igualmente también habría que regularizar con los recargos del art.27 LGT el ISD. Así, si los bienes procedieran de una herencia recibida entre 2007 y 2010, o también 2006 si hubiese delito fiscal, el heredero, como sujeto pasivo de este impuesto, no podría presentar esas rentas en la DTE⁷.

solo se ha tributado por el 3%, lo cierto es que esto obedece a que había que excluir aquellos bienes y derechos que fueran titularidad del contribuyente en periodos ya prescritos. Así, de los 40.000 millones euros que se declararon, solo llegaron a recaudarse 1.193 millones, esto es, un 3% aproximadamente del valor total de todos los bienes y derechos.

⁶ Este requisito legal fue alterado por el art. 3 de la Orden Ministerial, que en su desarrollo amplió implícitamente los bienes y derechos que podían acogerse a esta regularización extraordinaria, haciendo una interpretación a contrario sensu: aquellos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010, cuando el importe de la transmisión no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración.

⁷ Cuestión distinta hubiese sido si hubiera querido regularizar mediante DTE las rentas del fallecido no declaradas en el IRPF y no prescritas, facultad que le otorgaría el Real Decreto-Ley 12/2012. FALCÓN Y TELLA, R.: "Las fórmulas transitorias de regularización establecidas por el Real Decreto Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%", Quincena Fiscal, nº8/2012.

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

Si hubiese querido regularizar esas rentas, conforme a la norma debería haber acudido al mecanismo ordinario del art.27 LGT;

En cualquier caso podría resultar extremadamente complicado acreditar el origen de la renta o del incremento patrimonial no declarado, dado que es posible que la o las operaciones que lo generaron se hubieran diseñado para no dejar rastro (pago en efectivo, ausencia de documentación que la acredite, etc.).

Si se podía, y la regulación así lo exigió, identificar los bienes o derechos objeto de regularización. Pero una cosa es identificarlos y otra distinta acreditar la procedencia del dinero que permitió su adquisición, circunstancia a la que no se refería el Real Decreto-Ley 12/2012 ni su desarrollo reglamentario. Además, en relación al dinero depositado en cuentas corrientes, el desarrollo reglamentario adoptó una posición muy complaciente bastando su mera declaración, evidenciando que primaba ante todo la necesidad recaudatoria.

2.2. Naturaleza y efectos en el ordenamiento tributario

Esta especial configuración de la DTE nos lleva a su naturaleza jurídica. La Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012 guardó silencio sobre la misma y fue la Orden HAP/1182/2012 la que se refirió a ella, si bien de manera ciertamente confusa.

El art.1 señalaba que *"constituye declaración tributaria sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria por parte de la Administración, conforme a los arts. 101 y 128 y siguientes de la LGT"*. Asimiló su naturaleza jurídica a la de una autoliquidación tributaria *sui generis*, al señalar que *"participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la LGT sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad"*, circunstancia esta última ciertamente discutible si se atiende a las consecuencias jurídicas generales que conlleva.

El informe de la DGT de 27 de junio de 2012 consideró que el precepto anterior había que interpretarlo en relación con el art.68.1.c) LGT, que establece que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria se interrumpe *"Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria"*. Como la DTE no podía entenderse *"conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad"*, la DGT concluía afirmando que no interrumpe el plazo de prescripción de las obligaciones del IRPF, IS o IRPF devengadas previamente.

Sin embargo, este efecto –no interrupción de la prescripción– convivía con otro especialmente relevante: La valoración del patrimonio injustificado contenido en la DTE tenía la consideración de renta declarada correctamente en tiempo y forma, a los efectos del IRPF, IS o IRNR.

En esta línea, el Punto tercero de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012 señaló que no era posible considerarlas como ganancias injustificadas de patrimonio en el IRPF –art.39 LIRPF–, ni como bases no declaradas en

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

el Impuesto de Sociedades –art.13 TRLIS–; efecto jurídico que reiteraba la Orden HAP/1182/2012 que, además añadía que las obligaciones incumplidas en el IRPF, IS o IRNR en relación a esas rentas se encontrarían regularizadas.

Téngase en cuenta además que la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica 7/2012, que modificó el Código Penal, estableció que *"Se entenderán declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada período impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la DTE"*.

La regulación de la DTE consideraba que la renta que generó esa obligación tributaria pretérita se debía entender declarada correctamente en plazo, sin que pudiese ser considerada como ganancia injustificada de patrimonio en el IRPF ni como base no declarada en el IS. Por tanto, en este aspecto, la obligación tributaria se entendería oportuna y completamente cumplida, aunque se estuviese pagando una cuantía sensiblemente inferior a la que hubiera correspondido.

Pero por otro lado, la presentación de la DTE no interrumpiría el periodo de prescripción para que la Administración determinase y liquidase la posible deuda tributaria correspondiente a esos periodos impositivos en relación a un exceso de rentas no declaradas.

La Naturaleza de la DTE no es la de un tributo autónomo. Atendiendo a estos efectos, una primera alternativa en relación a la naturaleza de la DTE sería considerar que se trataba de una condonación de la totalidad de la deuda tributaria que pudiese haberse generado previamente en el IRPF, en el IS o en el IRNR, junto a una exoneración de responsabilidad administrativa y penal; condonación, lógicamente condicionada al consiguiente pago de un gravamen especial del 10% del valor de los bienes y derechos declarados.

No obstante, esta concepción presenta algunos problemas. Más allá que conforme al art.75 LGT, cualquier condonación de deuda tributaria debe realizarse por una norma con rango legal, la obligación de pago del 10% no puede entenderse como un tributo autónomo, ni tan siquiera como una prestación patrimonial pública.

Sobre el concepto de tributo la STC 185/1995, en su FJ3º, manifestó que *"(...) los tributos, desde su perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas, que se satisfacen, directa o directamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos público"*; y posteriormente, la STC 276/2000, de 16 de noviembre, en cuyo FJ4º, completó la definición anterior añadiendo que *"(...) grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica que la ley fija"*⁸.

⁸ El concepto de tributo ha sido tratado por un amplio sector doctrinal, pudiéndose consultar a modo de ejemplo MARTÍN, A.: "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la reciente jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional", Revista Española de Derecho Financiero, 106, 2000; VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: "Tributos y obligaciones tributarias" en *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Thomson-Civitas, 2004; GARCÍA NOVOA, C.: "El concepto constitucional de tributo: Una visión al cumplirse 25 años de la Constitución", en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor CALVO ORTEGA*, Tomo I, Lex Nova, 2005; VARONA

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

Definió el concepto de prestación patrimonial de carácter público en la citada STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ3º, como *“una imposición coactiva de la obligación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla”*.

Posteriormente, en sus SSTC 182/1997, de 28 de octubre y 233/1999, de 13 de diciembre, distinguió claramente entre tributo y prestaciones patrimoniales de carácter público, considerando al primer concepto una modalidad de ingreso público que quedaría subsumida dentro del segundo.

Cualquier prestación patrimonial pública, sea un tributo o no, está marcada por la **coactividad**, se impone de forma obligatoria por una norma con rango legal, de manera que una vez que se produce el presupuesto de hecho nace la obligación.

Además, si la prestación patrimonial pública tiene naturaleza contributiva y, por tanto, diese respuesta al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos previsto en el art.31 de nuestra Constitución, como los tributos, también debería recaer sobre manifestaciones de riqueza, debería respetar el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición para que fuese constitucional⁹.

En el caso de la DTE, el presupuesto de hecho que delata capacidad económica y que justifica la exacción de un tributo sería la obtención de una renta pretérita no declarada en periodos impositivos previos en el IRPF, IS o IRNR, evidenciada en la titularidad de un patrimonio injustificado; y esta circunstancia ya provocó el nacimiento de la obligación tributaria correspondiente en el respectivo impuesto.

El pago del 10% que conlleva la DTE no se imponía legalmente como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho que delata riqueza. No está presente el rasgo de coactividad. Por ello, cuando el defraudador presentó la DTE no estábamos ante un nuevo gravamen o tributo, ni siquiera ante una nueva prestación patrimonial pública.

Como manifestó la **STC 73/2017, de 8 de junio, FJ3º** la DTE *“no crea una figura tributaria nueva (el carácter voluntario de la regularización no se compadece con la coactividad característica de las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria), limitándose a establecer una forma excepcional de regularización de las deudas tributarias pendientes, devengadas y no declaradas, en el ámbito del IRPF, del IS y del IRNR. Para ello dispone una forma especial de cuantificación de las rentas no declaradas (en función del importe o valor de adquisición de los bienes o*

ALABERN, J.E. Concepto de tributo y principio de capacidad económica», Revista Española Derecho Financiero, *Civitas*, 135, 2007. MARTOS GARCÍA, J.J. “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular: a propósito de la nueva redacción del art.6.3 LOFCA y de la propuesta de transformación del IVTM”, *Quincena Fiscal*, 10, 2011.

⁹ MARTÍNEZ LAGO M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª edición, *Iustel*, 2004, pag.72; AGUALLO AVILLÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art.31 CE” en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, *Dykinson*, 2007, pág.58, 62 y 63.

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas en su momento declaradas), sometiéndolas a un tipo de gravamen específico (el 10 por 100)".

Y es que tampoco nos encontramos ante una figura cuya naturaleza jurídica fuese asimilable a la de un recargo, en concreto, el recargo extemporáneo del art.27 LGT. La DTE comparte con aquel su finalidad de incentivar el pago cuando éste se produzca de manera espontánea, aunque fuera del periodo voluntario. Sin embargo, y a diferencia de aquellos, no persigue que se pague la cuota tributaria pendiente, junto con posibles intereses de demora y el propio recargo, calculado a modo de porcentaje sobre aquella. Con la DTE el Ejecutivo renunció a cobrar la deuda debida y ofreció al contribuyente como incentivo para regularizar atípicamente su situación pagando un 10% de sus rentas ocultas.

El defraudador seguía teniendo la posibilidad de regularizar su situación de manera ordinaria, a través del pago de la cuota correspondiente más la aplicación del recargo del art.27 LGT y, si hubiese transcurrido más de un año, de intereses de demora. En realidad, siempre que no hubiese existido requerimiento previo de la Administración fiscal o judicial, durante ese espacio de tiempo en que se permitió la DTE, el contribuyente podía optar para regularizar su situación mediante el art.27 LGT o por la nueva vía contemplada excepcionalmente y por tiempo limitado a través de la propia DTE.

Ese requisito de voluntariedad espontánea al presentar la declaración, no inducido por un requerimiento administrativo previo, unido a lo expuesto hasta ahora, nos lleva a entender **la DTE como una regularización extraordinaria**. Ello implicaba un cierto grado de arrepentimiento, una voluntad por regularizar su situación, lo que sería un argumento adicional para justificar la ausencia de responsabilidad administrativa y, en su caso, penal.

Se trata de una regularización, entendida en un sentido amplio como la reparación o corrección de un previo incumplimiento tributario¹⁰ o como manifestó el Tribunal Supremo en sus SSTs 1336/2002, de 15 de Julio y 30 de abril de 2003, que lo convierte en regular, pone en orden una situación previa de incumplimiento. Así ocurre al considerar la renta correctamente declarada, regularizando su estado previo.

Su carácter extraordinario, que a su vez la diferencia de la regularización ordinaria del art.27 LGT, viene dado por tres motivos.

En primer lugar, porque venía acompañada de una novación de la obligación tributaria y una condonación parcial de la cuota.

Un segundo motivo vendría por considerar a la renta no declarada oportunamente, pero declarada posteriormente en la DTE, como declarada en plazo. Como ha señalado GÓMEZ MORUELO *"la DTE consiste en equiparar la declaración tardía a una declaración en plazo, asumiendo en cierto modo la ficción de que se trata de una declaración con efectos «ex tunc», es decir, de una declaración «de entonces», entendiendo por tal, el momento de la debida declaración. Aspecto que concuerda,*

¹⁰ GÓMEZ MORUELO, C.: "Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal", Quincena Fiscal, nº especial septiembre 2017.

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

*además, con el efecto predicado de la misma, de no interrumpir la prescripción de las obligaciones devengadas con anterioridad, cuya regularización se pretende*¹¹.

Una tercera causa, consecuencia de las anteriores, sería que no resultarían exigibles las obligaciones materiales accesorias que prevé el ordenamiento en caso de incumplimiento en plazo, como recargos o intereses de demora.

Finalmente, un último rasgo del carácter extraordinario de esta regularización sería el tiempo limitado que se ofrecía al defraudador para acogerse a ella.

Por ello, la DTE fue un procedimiento de regularización extraordinario que conllevaba una **novación objetiva, extintiva y legal de las obligaciones tributarias no prescritas derivadas de rentas exigibles y no declaradas en el IRPF, IS o IRNR; novación que suponía una quita o condonación parcial de la deuda y que también alcanzaba al plazo voluntario para satisfacerla.**

- a) Novación objetiva (art.1.203 Código Civil) porque solo varía su objeto, manteniéndose en los mismos términos las figuras del obligado y del acreedor.
- b) Novación extintiva (art. 1.204 y 1.207 Código Civil) porque la obligación material principal (cuota), las obligaciones materiales accesorias que surgen como consecuencia del incumplimiento en tiempo de aquella (intereses y recargos), e incluso las posibles sanciones que correspondiesen, se extinguían y eran reemplazadas por el 10% del valor de adquisición de los bienes y derechos declarados. Así lo manifiesta la **STC 73/2017, de 8 de junio, en sus FJ 3º** cuando indica que este pago, *"a modo de cuota de aquellos tributos, sustituye y extingue las obligaciones tributarias pendientes por estos impuestos (IRPF, IS e IRNR), en todos sus eventuales componentes, al excluir la exigencia de intereses de demora por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, de los recargos por la presentación extemporánea de declaraciones con ingreso y, en fin, de las sanciones, administrativas o penales, que eventualmente pudieran proceder por las infracciones en las que se hubiera podido incurrir"*.
- c) Novación legal porque viene establecida por una norma con rango legal, requisito este último imprescindible dado que conforme al art.18 de la LGT el crédito tributario resulta indisponible, salvo que la ley establezca otra cosa.
- d) Novación que llevaba aparejada una quita o condonación parcial de la cuota, que igualmente debe de ser establecida según los arts.8.k) y 75 de la LGT por una norma con rango de ley; y es que atendiendo a las tarifas que se aplican en el IRPF y al tipo que correspondería en el IS, el pago del 10% de los bienes y derechos declarados representa una cuantía sensiblemente inferior.
- e) Novación que afectaba al periodo de cumplimiento voluntario. No solo habría una condonación parcial de la cuota, sino que además se daba un nuevo periodo voluntario de pago de la nueva deuda, el 30 de noviembre de 2012. La presentación de la DTE y el pago correspondiente en este nuevo plazo,

¹¹ GÓMEZ MORUELO, C. "Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal", ob. cit.

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

implicaba una equiparación jurídica con la declaración de las rentas en el periodo en que debieron haberse imputado y el consecuente pago de la cuota en periodo voluntario, lo que justificaba que no fuera exigible recargo y, en su caso, intereses de demora.

Como indicó la propia **STC 73/2017, de 8 de junio, en sus FJ 3º b) y 4º**, mediante la DTE *"se procede a una condonación parcial de la obligación tributaria principal y una condonación total de las consecuencias accesorias"*.

Por otro lado, el hecho de que inicialmente no se conozca la deuda tributaria pendiente por las rentas no declaradas, no afectaría a la naturaleza jurídica de la DTE¹². Notemos que la obligación que novaría y que se condonaría parcialmente sería inicialmente indeterminada, Sin embargo, eso no implica que no fuese una obligación determinable y cierta, bastando para su cuantificación conocer la renta no declarada, circunstancia que se produciría con la presentación de la DTE. En ese momento se podría conocer cuál era la cuantía de la deuda que nova y por tanto, también a cuánto asciende la condonación parcial.

2.3. NATURALEZA Y EFECTOS EN EL ORDENAMIENTO PENAL

La DTE ofrecía al defraudador una regularización extraordinaria de las rentas no declaradas en el IRPF, IS o IRPF (solo en estos, no en otros), que consistió en pagar una parte a cambio condonar el resto de la obligación material principal así como de las accesorias aparejadas al incumplimiento tempestivo. No era exigible el pago de la cuota, intereses de demora, recargos o sanciones, sino, simplemente y a modo de estímulo, el de una cantidad concreta que sería inferior incluso a la cuota tributaria que correspondería. En definitiva, podía regularizar su situación tributaria, sin que tuviese que reparar plenamente el perjuicio causado, como resultaría exigible conforme a la naturaleza de la regularización ordinaria.

Pero qué duda cabe que un instrumento como la DTE era especialmente interesante para contribuyentes que hubieran defraudado cuantías considerables; y en este sentido, conforme al art.305 CP, no serían pocos los casos en que podría surgir responsabilidad penal. Por tanto, no solo resulta necesario aclarar los efectos en el plano administrativo sino también, y muy especialmente, en el ámbito penal.

La regularización espontánea por parte del contribuyente, sin previo requerimiento administrativo, tiene consecuencias favorables conforme al art.305 CP que regula el delito fiscal.

En su redacción previa a la Ley Orgánica 7/2012 se configuraba como una excusa absolutoria en su punto cuarto¹³. Pese a la regularización, la conducta del arre-

¹² En sentido contrario se manifiesta SÁNCHEZ HUETE, M.A.: "Medidas Tributarias anticrisis en España: Análisis específico de la amnistía fiscal", Revista de Derecho (Valdivia), 26-1, 2013.

¹³ La Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado consideraba que *"Las previsiones a que se refieren los párrafos cuarto del art.305 y tercero del art.307 del Código Penal, constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del delito."*

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

pentido seguía siendo un hecho típico, antijurídico y culpable, aunque no punible por meras razones de política criminal¹⁴.

Se trataba de lo que la doctrina penalista denomina rectificación posdelictiva voluntaria o auto denuncia¹⁵, en línea con las teorías jurídico-penales de la reparación, el desestimiento y el arrepentimiento activo¹⁶. Con ello se da relevancia a una actuación positiva posterior a la comisión del delito, la regularización, que evita la imposición de una pena por reparar el daño causado¹⁷.

La reforma operada en el precepto por la Ley Orgánica 7/2012 dio nueva configuración legal a la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta –declaración completa y veraz– y el desvalor del resultado –pago completo de la deuda tributaria–, dejando de ser considerada como una excusa absolutoria, para pasar a tener naturaleza destipificadora. Con ella, como indicaba la Exposición de Motivos de esta Ley, “se hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal”.

Siguiendo el criterio expuesto previamente por el Tribunal Supremo en sus sentencias 611/2009, de 29 de mayo, y 340/2012, de 30 de abril se produce el “pleno regreso a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial cumplimiento de las obligaciones tributaria”¹⁸.

Pero junto a esta reconfiguración dogmática de la regularización en el Derecho Penal, la Ley Orgánica 7/2012 introdujo otro cambio en la redacción del art.305 CP. Previamente, para neutralizar el valor del resultado resultaba necesario solo el

Así pues, la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad, dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento posdelictivo positivo”.

¹⁴ CALVO VÉRGEZ, J.: «La amnistía fiscal en el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo», en Carta Tributaria, nº9/2012; ESPIGADO GUEDES, “La compatibilidad de la impugnación del método de cálculo de la deuda regularizada con la exención de pena por delito fiscal del art. 305.4 del Código Penal por “completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”, Diario La Ley, nº8838/2016, de 6 de octubre.

¹⁵ IGLESIAS RIO, M.A. *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tiran lo Blanch, 2003, pags.30 y ss.

¹⁶ MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tecnos, 1995, pag.125.

¹⁷ FERRÉ OLIVE, J.C.: “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: Fraude, regularización y blanqueo de capitales” Revista CEF de Contabilidad y Tributación, 372, 2014.

¹⁸ Pese a esta reforma legal del art.305 CP, existen diversos autores que siguen considerando que el punto 4 del citado precepto debe ser considerado como una excusa absolutoria. Así, ESPIGADO GUEDES considera que “el legislador no puede convertir esta opción de tributación en una causa de justificación o de exclusión de la antijuridicidad so pretexto de conseguir recaudar. La exención del art. 305.4 CP no debe entenderse como un pleno retorno a la legalidad ni, en consecuencia, ser una causa de justificación, de atipicidad o destipificación, sino una excusa absolutoria, que no prejuzga la conformidad a derecho de su conducta, sino, al contrario, su carácter típico, antijurídico y culpable aunque no punible en atención a circunstancias sobrevenidas de colaboración con la Hacienda Pública, es decir, a razones de política criminal”, en “«Amnistía fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017”, Diario LA LEY, nº9030/2017, de 27 de julio, Editorial Wolters Kluwer.

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

pago completo de la cuota. A partir de esta reforma, se requería la presentación de una declaración completa y veraz –desvalor de la acción– y además, el pago completo de la deuda tributaria –desvalor del resultado, lo que supone agregarle a aquella la cuantía del recargo/s y, en su caso, interés de demora.

El pago de la deuda tributaria que surge tras la regularización espontánea y extemporánea del art.27 LGT, siempre que las rentas regularizadas sean veraces y completas en ese periodo, provocará que no se consume el ilícito penal por delito fiscal. Pese a que ambos ámbitos, tributario y penal, presentan algunas diferencias en el concepto y en el régimen de la regularización¹⁹, lo cierto es que están relativamente coordinados en estos casos.

Sin embargo, tal coordinación se tambalea con la DTE y el consecuente pago del 10%. Al no tener que ingresar la totalidad de la deuda, ni tan siquiera de la cuota, se podría considerar que el defraudador no llega a restituir el daño causado, no se neutraliza el valor del resultado y, en consecuencia, el delito fiscal del art.305.4 CP se consuma.

En el plano penal, como señalaron las SSTs 1336/2002, de 15 de Julio y 30 de abril de 2003, regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una situación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación; a ello equivale la presentación de la declaración complementaria sin ingreso, cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración. Regularizar implica un comportamiento espontáneo, actual, positivo, por parte del deudor, que asume no solo un incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Por tanto, a juicio del Tribunal Supremo, el pago parcial no podría considerarse una regularización²⁰.

El Ejecutivo introdujo el art.180.2 LGT, mediante la Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 12/2012 que dejaba en manos de la Administración la no apreciación del delito siempre que el contribuyente hubiera *regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria*. Constatado este extremo, continuaría el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal²¹.

¹⁹ Para contrastar el régimen de la regularización en el ámbito tributario y penal, recomendamos la lectura de GÓMEZ MORUELO, C "Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal", ob. cit.

²⁰ En términos similares se expresó la Fiscalía General del Estado en su circular 2/2009, cuando manifestó que el pago parcial solo "puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de disminución o reparación del daño del art.21.5 CP, con entidad graduable atendiendo a la voluntariedad de la conducta reparadora y a las posibilidades y esfuerzos efectuados por el sujeto pasivo para subsanar los perjuicios derivados de su acción".

²¹ La redacción del art.180.2 LGT dada por la Disposición Final primera del Real Decreto-Ley 12/2012, indicaba que: "Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su si-

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

Este precepto suscitó numerosas críticas. Por un lado, DEL ROSAL BLASCO cuestionó su constitucionalidad por el hecho de que parece pretender que sea la Administración tributaria la que determine si se aprecia una excusa absoluta en materia penal, asignándole funciones judiciales a quien no lo corresponde, lo que sería inconstitucional²².

Otros autores como BLANCO CORDERO, IGLESIAS CAPELLAS O ESPEJO POYATO consideraron que la regularización extraordinaria tendría efectos tributarios pero no penales²³. Interpretaron que el único efecto práctico de la nueva redacción del art.180.2 LGT sería que la Administración tributaria se abstendría de pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal, pero no supondría una exoneración de responsabilidad penal al considerar que con la DTE no podría acogerse a la eximente del art.305.4 CP, dado que no se produce el "completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria"; si bien es cierto que la falta de denuncia administrativa y de material probatorio dificultarían extraordinariamente una posible condena.

El contenido del art.180.2 LGT, reformulado posteriormente por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, fue trasladado con alguna matización al art.252 LGT, donde permanece vigente desde el 1 de octubre de 2015²⁴. En todo caso, con su aprobación lo que se evidenció claramente fue el deseo del Ejecutivo al diseñar la DTE de eximir no solo de responsabilidad administrativa, sino también penal, a aquellos que se acogieran a ella, más allá de la técnica utilizada para ello.

Se abre entonces un interrogante ¿Cómo dar traslado a esta voluntad a tenor de la normativa existente? Penalmente resultaba forzado aplicar el art.305.4 CP –como excusa absoluta primero o como causa destipificadora en su redacción

tuación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación".

²² DEL ROSAL BLASCO, B.: "Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012", La Ley, 7525, 2102.

²³ IGLESIAS CAPELLAS: "La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública", Revista CEF de Contabilidad y Tributación, 341-342, 2011; BLANCO CORDERO, I., "Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 2012" en la obra colectiva *La Amnistía fiscal*, Tirant lo Blanch, 2012, pág.105; ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, 2013, pág.83.

²⁴ El primer párrafo del art. 252 LGT dispone "La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias".

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

posterior— para eximir de responsabilidad penal al defraudador que presentase la DTE, dado que no estaría reparando plenamente el perjuicio causado.

La reacción del legislador vino con la Disposición Adicional Única de la Ley orgánica 7/2012 de reforma del Código Penal, que reiteró, esta vez en el plano penal, considerando *"declaradas en el plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada período impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de esta DTE prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012"*.

En todo caso, como manifestó la **STC 73/2017, de 8 de junio, FJ5º d)** *"Tampoco cabe admitir, en contra de lo señalado en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 12/2012, que nos encontremos ante una situación similar a la de la exoneración de responsabilidad penal frente a regularizaciones tributarias voluntarias realizadas antes del inicio de actuaciones de comprobación tributaria o de que se interponga la pertinente denuncia o querrela (apartado VII). En este tipo de regularizaciones lo que se excluye son las consecuencias punitivas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, pero no se exonera del cumplimiento de la obligación del pago de la deuda tributaria pendiente al momento de la regularización. El sistema previsto en la disposición adicional controvertida no se limita a excluir las consecuencias accesorias de la responsabilidad tributaria, esto es, los intereses de demora devengados por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, las eventuales sanciones derivadas de los incumplimientos cometidos o, en su caso, los recargos debidos por el cumplimiento voluntario tardío; excluye también, de forma muy importante, la propia responsabilidad tributaria generada y pendiente de cumplimiento"*.

Y es que previamente indicó la propia **STC 73/2017, de 8 de junio, en sus FJ 3º b) y 4º**, mediante la DTE *"se procede a una condonación parcial de la obligación tributaria principal y una condonación total de las consecuencias accesorias"*.

Ahora bien, si la obligación tributaria nova, se transforma, reduciéndose la deuda total al 10% del valor de los bienes y derechos objeto de DTE, entonces podría interpretarse que se estaría ingresando la totalidad de la nueva deuda, no una parte de la ya extinta, resultando aplicable el art.305.4 del CP que eximiría de responsabilidad penal por delito fiscal al contribuyente. Así parece posicionarse la **STC 73/2017, de 8 de junio, en sus FJ 3º** al indicar que el pago del 10% *"a modo de cuota de aquellos tributos, sustituye y extingue las obligaciones tributarias pendientes por estos impuestos (IRPF, IS e IRNR), en todos sus eventuales componentes, al excluir la exigencia de intereses de demora por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, de los recargos por la presentación extemporánea de declaraciones con ingreso y, en fin, de las sanciones, administrativas o penales, que eventualmente pudieran proceder por las infracciones en las que se hubiera podido incurrir"*.

Admitiendo la novación de la obligación tributaria, la ausencia de responsabilidad penal se podría considerar como una consecuencia sobrevenida; consecuencia ajustada al espíritu del Real Decreto-Ley 12/2012 y a la voluntad del Gobierno.

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

Por todo lo expuesto, consideramos que **la naturaleza jurídica de la DTE fue la de una regularización extraordinaria de rentas no declaradas, previa novación objetiva, extintiva y legal de las obligaciones derivadas de aquellas en el IRPF, en el IS o en el IRNR; novación que implicaba una quita o condonación parcial de la deuda tributaria pendiente y que alcanzaba al plazo voluntario para satisfacerla, considerando que con el pago del 10% se producía un completo y veraz reconocimiento y pago de la deuda tributaria, impidiendo que fuese exigible responsabilidad penal por el delito fiscal del art.305 CP.**

En todo caso esta ausencia de responsabilidad penal se circunscribía al delito fiscal y no alcanzaba a otros posibles ilícitos que pudiera haber cometido el contribuyente relacionados con esas rentas, como el blanqueo de capitales; y este sentido resulta especialmente interesante la línea jurisprudencia del Tribunal Supremo, expuesta entre otras en su STS 974/2012, de 5 de diciembre, que considera que los bienes procedentes de un delito fiscal (deuda tributaria no ingresada) provienen de una actividad delictiva previa a efectos de blanqueo de capitales, por lo que la mera posesión de la cuantía defraudada ya podría ser constitutivo del mismo²⁵.

3. DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD POR EL USO DE REAL DECRETO LEY. DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LOS TRIBUTOS DE ALCANCE GLOBAL O GENERAL

Uno de los motivos alegados en el recurso de inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Primer del Real Decreto Ley 12/2012, que contenía la DTE, fue el inadecuado vehículo normativo empleado, esto es, el cauce formal a través del cual se incorporó a nuestro ordenamiento.

Como suele ser habitual, cuando entre las razones objeto de recurso se plantea la utilización inapropiada del Real Decreto Ley en materia tributaria, el Tribunal Constitucional suele abordarlo y si observa una vulneración del art.86.1, declara la inconstitucionalidad del precepto, evitando de esta forma pronunciarse sobre las cuestiones de fondo planteadas.

Esta fue la forma de proceder que siguió en la STC 73/2017, de 8 de junio, donde tras exponer su doctrina sobre los límites materiales que tiene el uso del Real Decreto Ley en materia tributaria, declaró inconstitucional y nulo el precepto que contenía la DTE por vulnerar el citado art.86.1.CE.

²⁵ En este sentido también BLANCO CORDERO, I. "Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 2012", ob. cit.

En contra de esta posición FALCÓN Y TELLA, R.: "La reforma del Código Penal: La nueva concepción de responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este en el blanqueo de capitales", *Quincena Fiscal*, nº1-2, 2011; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº155, 2012 ; y FERRÉ OLIVE, J.C.: "Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: Fraude, regularización y blanqueo de capitales", *Revista CEF de Contabilidad y Tributación*, 372, 2014.

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

Como es sabido, el precepto anterior limita la utilización del Real Decreto Ley en el ordenamiento tributario a casos de extraordinaria y urgente necesidad y limita su uso a ciertas materias, entre ellas, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de nuestra Constitución. Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional un copiosas resoluciones –SSTC 182/1997, de 28 de octubre; 11/2002, de 17 de enero; 137/2003, de 3 de julio; 108/2004, de 30 de junio; y 189/2005, de 7 de julio; 100/2012, de 8 de mayo; 83/2014, de 29 de mayo; 139/2016; y 73/2017 de 8 de junio, entre otras–, elaborando una doctrina que establece la necesidad de que el Real Decreto Ley respete los dos límites expuestos: Un límite formal o presupuesto habilitante –extraordinaria y urgente necesidad– y un límite material o de contenido –que no afecte al deber de contribuir contenido en el art.31.1 CE.

La **STC 73/2017, de 8 de junio**, ignora en su análisis si el Real Decreto Ley cumple con el límite formal o presupuesto habilitante, esto es, si su aprobación está justificada por encontrarse en una situación de extraordinaria y urgente necesidad.

Conforme a su doctrina previa –SSTC 29/1982, de 31 de mayo; 182/1997, de 28 de octubre; 111/1983, de 2 de diciembre; 182/1997, de 28 de octubre; y 137/2003, de 3 de julio y más recientemente; 27/2015 y 29/2015, ambas de 19 de febrero: *“Para controlar la concurrencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad (...) es preciso analizar dos elementos: en primer lugar, los motivos que, habiendo sido tenidos en cuenta por el Gobierno en su aprobación, hayan sido explicitados de una forma razonada (...) y, en segundo lugar, la existencia de una necesaria conexión entre la situación de urgencia definida y la medida concreta adoptada para subvenir a la misma”*²⁶.

Parece que la **STC 73/2017, de 8 de junio**, presumió el cumplimiento de la extraordinaria y urgente necesidad en el momento de la aprobación del Real Decreto Ley 12/2012. Recordemos que en 2012 el país se encontraba sumido en una grave crisis económica y las cuentas públicas arrojaban un déficit extremadamente preocupante, estando la medida directamente dirigida a revertir esta situación. Por tanto, parecía evidente que el escenario y la medida adoptada respondían perfectamente al presupuesto habilitante para aprobar un Real Decreto Ley: situación de urgencia y medida dirigida a revertirla.

Por tanto, se centró en analizar si el Real Decreto Ley 12/2012 había cumplido los límites materiales previstos para el uso de esta norma en materia tributaria. La doctrina constitucional se puede sintetizar en los siguientes puntos:

1. El deber de contribuir se encuentra entre los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de nuestra Constitución, por lo que se trata de un límite material del Decreto Ley conforme al art.86 CE.
2. El Tribunal Constitucional viene adoptando una posición ponderada sobre el uso del Decreto Ley en materia tributaria, de manera que no quede ple-

²⁶ Las SSTC 27/2015 y 29/2015, ambas de 19 de febrero, apreciaron la ausencia de esa extraordinaria y urgente necesidad, lo que provocó que declararan inconstitucionales los respectivos Reales Decretos leyes que se recurrieron.

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

namente vedado pero que tampoco permita al Ejecutivo hacer de él un uso indiscriminado. Para ello, exige que éste no altere el régimen general ni los elementos esenciales de los tributos que inciden en el deber de contribuir²⁷.

3. El contenido del deber de contribuir está conectado con el principio de capacidad económica como criterio de la imposición. Así se desprende de las SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6; y 35/2017, FJ 5; y 73/2017, FJ 2º, entre otras, cuando señalan que vulnera el art. 86.1 CE *"cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario"*.

Conforme la doctrina del propio Tribunal Constitucional –entre otras SSTC 134/1996 FJ6º, 137/2003 FJ6º, 108/2004 FJ7º y 189/2005 FJ5º–, el principio de capacidad económica como criterio de la imposición no tiene que proyectarse sobre cada tributo en particular, sino sobre el conjunto del sistema tributario. No será exigible que todos y cada uno de los tributos de nuestro ordenamiento modulen la carga tributaria en función de la capacidad económica del contribuyente. Sin embargo, de ningún modo implica que esta exigencia pueda estar ausente en todos ellos; mas al contrario, resultará imprescindible la modulación de la carga conforme al criterio de capacidad económica en algunos, para conseguir así que el principio de capacidad económica como criterio de la imposición se proyecte sobre el conjunto del ordenamiento. De lo contrario, sería imposible lograrlo.

4. Resulta necesario determinar que tributos incidirán en la carga tributaria, afectando en consecuencia al deber de contribuir; y a ello responde el Tribunal Constitucional que serán los tributos de alcance global general, considerando reiteradamente en todos sus pronunciamientos al IRPF como impuesto de alcance general o global por antonomasia, pilar estructural del ordenamiento, que incide especialmente en la determinación de la carga tributaria, afectando de lleno al deber de contribuir.

Así la **STC 73/2017 de 8 de junio, FJ3º**, siguiendo sus SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 20 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8, entre otras, manifiesta que *"el IRPF se erige en uno de "los pilares estructurales" o una de "las piezas básicas" del sistema tributario español; a través de este impuesto "se realiza la personalización del reparto de la carga*

²⁷ STC 189/2005, de 7 de julio, FJ7º "(...) respecto de la utilización de los límites materiales del Decreto-Ley, hemos venido manteniendo siempre una posición equilibrada que evite las concepciones extremas, de modo que «la cláusula restrictiva del art. 86.1 de la Constitución ("no podrán afectar ...") debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución... ni permita que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I» (SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, de 18 de octubre, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; y 108/2004, de 30 de junio, FJ 7). Posición que nos ha llevado a concluir que el Decreto-ley "no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir", lo que exige precisar "cómo se encuentra definido dicho deber en la Norma fundamental, concretamente en su art. 31.1 CE".

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE”, así como “los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)”. Esto supone que cualquier alteración sustancial en la configuración de los elementos esenciales del IRPF podría alterar el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas físicas que manifiesten una capacidad económica susceptible de gravamen”.

En ese sentido, la **STC 73/2017 de 8 de junio, FJ3º**, continúa reconociendo al Impuesto sobre Sociedades como tributo de alcance global o general, indicando que “(...) al IS se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno los de índices de capacidad económica más importantes: la renta. De esta manera, sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta”.

Para completar este selecto grupo de tributos elegidos por nuestro Tribunal Constitucional como tributos de alcance global o general, habría que incorporar al IVA en como impuesto general sobre el consumo.

Por el contrario, el Tribunal Constitucional ha calificado expresamente como tributos de alcance específico numerosas figuras, entre las que destacan: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (STC 189/2005); El gravamen del 3% sobre regularización de activos de balances (STC 189/2005); El impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas (STC 137/2003); El impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 108/2004); Tasa (impuesto) del juego (ATC 71/2008); o Impuesto sobre actos jurídicos documentados (STC 7/2010).

5. Finalmente, una vez comprobado que el Decreto-Ley regula un tributo que afecta al deber de contribuir, habría que determinar la naturaleza y alcance de la regulación que contiene y si altera los elementos esenciales del mismo.

La **STC 73/2017, FJ3º** determina que la DTE afecta a los elementos esenciales del IRPF, IS e IRNR. Extinguió y sustituyó las obligaciones tributarias devengadas, por el pago de un tipo del 10% de las rentas declaradas, con condonación parcial de la obligación material principal y condonación total de las obligaciones accesorias y de la responsabilidad administrativa y penal por delito fiscal.

Además, consideró que se trata de una regulación general, que permitía la regularización de cualquier tipo de renta no declarada, con independencia de su naturaleza, en cualquiera de estos tres impuestos, siempre que se pudiera

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

acreditar su titularidad antes de la fecha dada. En este sentido, al analizar el alcance de la regulación ignoró como hecho relevante que el número de sujetos que se acogieron a la DTE fue ciertamente exiguo en relación al conjunto de contribuyentes en estos 3 impuestos²⁸.

Tras recordar su STC 189/2005, en la que consideró inconstitucional la parte del Real Decreto-ley 7/1996, que había alterado el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en el IRPF, concluye que de igual forma, la DTE aprobada por el Real Decreto Ley 12/2012 debe ser calificada como inconstitucional, al haber afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, vulnerando con ello el art.86.1 CE.

Una vez expuesta la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los límites materiales del uso del Real Decreto Ley en el ámbito fiscal, queremos llamar la atención sobre dos aspectos de la argumentación jurídica seguida por la **STC 73/2017, de 8 de junio**, en relación a la doctrina del deber de contribuir y de los tributos de alcance global o general, que ponen de manifiesto la dificultad a la que se enfrenta al intentar concretarla²⁹.

En primer lugar, apuntemos que por primera vez el Tribunal Constitucional se apoya en datos de recaudación en términos relativos para justificar la calificación de los tributos enjuiciados como de alcance general o no. Así, en el FJ3º señala que *"Además, acudiendo a los datos oficiales sobre los ingresos tributarios del año 2010 (Informe anual de recaudación tributaria de la Agencia Tributaria), resulta que del total de ingresos tributarios (159.536 millones de euros) el IRPF representó el 41,98 por 100, el IS el 10,15 por 100, y el IRNR el 1,61 por 100. Los datos anteriores permiten confirmar que, como ha recordado este Tribunal en su STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3, con cita de doctrina precedente (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 20 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8, entre otras), el IRPF se erige en uno de "los pilares estructurales" o una de "las piezas básicas" del sistema tributario español (...). Por otra parte, al IS se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno los de índices de capacidad económica"*.

²⁸ *"(...) aun sin desconocer que el número de sujetos pasivos beneficiarios de la regularización puede no ser muy numeroso, decide tener en cuenta los efectos sobre el sistema tributario en su conjunto, atendiendo más que al número de destinatarios, a la repercusión sobre los sujetos que, por no acogerse a la regularización, no se benefician de ella"* TRIAN REYES, B.: "Límites a los decretos leyes: STC 73/2017, de 8 de junio, sobre la amnistía fiscal", Actualidad Administrativa nº 9/2017, Editorial Wolters Kluwer.

²⁹ El cambio de doctrina sobre la constitucionalidad del Decreto Ley en materia tributaria que se produjo con la STC 182/1997, de 28 de octubre, desplaza el examen a un terreno, el deber de contribuir, que no es de fácil resolución. MARTÍN QUERALT, J.: "La amnistía es inconstitucional por la forma ... y por el fondo. Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 Junio de 2017, Sala Pleno, no recurso 3856/2012", Carta Tributaria nº 28/2017, Editorial Wolters Kluwer.

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

Con esta fundamentación, el Tribunal parece ofrecer una línea futura para mantener esta doctrina en un hipotético escenario en que estos tributos, los que en actualidad califica como de alcance general o global –IRPF, IS e IVA–, fuesen expulsados de nuestro ordenamiento o redujesen su recaudación a valores residuales. Bastaría con sustituirlos por aquellos que ofrecieran un mejor comportamiento recaudatorio.

Sin embargo, esto nos llevaría a otras cuestiones: ¿La recaudación en términos relativos sería la única variable a tener en cuenta para calificar a un tributo de alcance global o general o habría que ponderarla con otras? En este último caso, ¿Cuáles?

¿A partir de qué porcentaje del total de los ingresos tributarios anuales se calificaría a un tributo de alcance general? Este dato sería muy importante, dado que serviría para retirar u otorgar esta calificación, con las extraordinarias consecuencias jurídico-constitucionales que conllevaría.

La segunda cuestión que merece un comentario es la **calificación del IRNR en la STC 73/2017, de 8 de junio**, en relación a estas dos grandes categorías de tributos –de alcance general o de alcance específico– que ha creado el propio Tribunal Constitucional, atendiendo a su incidencia en el deber de contribuir. La citada sentencia lo califica inicialmente como un tributo de alcance específico, si bien después hizo algunas matizaciones difícilmente comprensibles y con las que no podemos estar de acuerdo.

Entiende que "aisladamente considerado" no puede ser calificado como un impuesto de alcance general, pero *"lo cierto es que este tributo es un apéndice inseparable del IRPF y del IS (de los que constituía parte formalmente hasta 1998); su conjunción sirve para culminar la personalización del reparto de la carga fiscal y, en su efecto, al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y de los objetivos de redistribución de la renta. En consecuencia, si bien su concreta alteración no tiene virtualidad suficiente para alterar el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, no cabe duda de que la alteración conjunta entre los tres impuestos del gravamen que soportan la generalidad de las personas físicas y jurídicas, residentes y no residentes, podría afectar al modo de reparto de dicha carga"*.

Y posteriormente, cuando concluye declarando la inconstitucionalidad del DTE, señala que *"ha incidido directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades (físicas y jurídicas, residentes o no residentes)*.

Si el Tribunal Constitucional hubiese sido coherente con su propia doctrina del deber de contribuir y de los tributos de alcance global o general, debería haber concluido que la DTE era inconstitucional por la utilización del Real Decreto Ley en relación, única y exclusivamente, al IRPF y al IS, tributos de alcance general; y por tanto, constitucional en relación al IRNR, tributo de alcance específico, dado que según su propia construcción jurisprudencial no afectaría al deber de contribuir del art.31.1CE, y en consecuencia, su regulación mediante Real Decreto Ley

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

no supondría extralimitarse en relación a los límites materiales que marca art.86.1CE -Derecho, deberes y libertades del Título I de la CE.

No lo hace y quizás haya adoptado esa decisión porque de haberlo hecho, debería haber entrado a valorar el fondo del recurso, al menos, en relación a las rentas regularizadas en la DTE por contribuyentes del IRNR.

Entra a enjuiciar el fondo habría supuesto examinar la adecuación de la DTE a los principios constitucionales del art.31.1 CE y, lógicamente, habría sentado un claro precedente para amnistías futuras, aunque vinieran aprobadas mediante Ley³⁰.

En cualquier caso, y como veremos en el siguiente epígrafe, de haberlo hecho, debería haber declarado la inconstitucionalidad de la DTE por flagrante vulneración de estos principios. En relación a la parte de la DTE que afecta a la regulación del IRNR, por quebranto del principio de igualdad y de justicia tributaria; y si hubiese entrado a valorar la parte que incide en la regulación del IRPF y del IS, habría que añadir a los anteriores el incumplimiento de los principios de capacidad económica y progresividad.

4. AMNISTÍAS FISCALES, MANDATO CONSTITUCIONAL DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ART.31.1

Cabe plantearse si bajo ese concepto indeterminado y casi omnicompreensivo de "política económica" se puede aprobar cualquier norma, prevaleciendo frente al mandato de lucha contra la defraudación fiscal y de respeto a los principios constitucionales que se extraen del art.31.1; y de forma más precisa, también debemos preguntarnos si el principio de estabilidad presupuestaria y el consiguiente control del déficit estructural consagrado en la nueva redacción dada art.135 CE puede justificar en tiempos de profunda crisis económica medidas que supongan una erosión tan profunda de los citados principios, que acaben violentándolos.

El ordenamiento tributario puede contribuir al logro de otros fines a los que legítimamente aspira nuestra Constitución, como la creación de empleo, el acceso a la vivienda, la protección del medioambiente y por supuesto, el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria. Pero cabe preguntarse si esta instrumentalización del ordenamiento tributario para contribuir a lograr otros fines puede llegar a ponerlo de espaldas a los mandatos y principios constitucionales del art.31.1³¹.

La respuesta es claramente que no. Así se ha posicionado el Tribunal Supremo en su Auto de 29 de marzo de 2017 y así viene reiterándolo el Tribunal Constitucional, entre otras, en la **STC 73/2017, de 8 de junio, FJ5º** que a su vez se remite

³⁰ MARTÍN QUERALT, J. "La amnistía es inconstitucional por la forma ... y por el fondo Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 Junio de 2017, Sala Pleno, no recurso 3856/2012", ob. cit.

³¹ La preocupación por esta cuestión también la plantea MARTÍN QUERALT, J. "La amnistía es inconstitucional por la forma ... y por el fondo", ob. cit.

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

a la STC 19/2012, al indicar que *"Cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador, deben respetarse los principios establecidos en el art. 31.1 CE, en orden a conseguir un sistema tributario justo. c) Ni las experiencias de otros países sobre la posibilidad de establecer regularizaciones voluntarias de cantidades defraudadas, ni el establecimiento en nuestro país de otro tipo de regularizaciones (...), servirían, per se, como un título habilitante de cualesquiera clase de regularizaciones; debe insistirse en que unas y otras deben respetar, en todo caso, los límites y exigencias que la Constitución impone, tanto formales (art. 86.1 CE) como materiales (art. 31.1 CE)"*

4.1. LAS AMNISTÍAS FISCALES FRENTE AL MANDATO CONSTITUCIONAL DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y EL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

La lucha contra la defraudación fiscal tiene su justificación constitucional en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en la igualdad y generalidad (art. 31.1 CE). Como señaló nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 50/1995, de 23 de febrero, FJ3º *"la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático"*.

Erradicar este tipo de actuaciones resulta esencial para garantizar la propia sostenibilidad de las cuentas públicas. Nuestro sistema tributario está basado en el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y cuando estos observan que otros defraudan y no colaboran al sostenimiento de las cargas públicas, o lo hacen en menor medida de la que les correspondería, saliendo impunes ante la justicia, sienten justificadamente un agravio comparativo que puede llevarles al incumplimiento por el efecto imitación.

Por tanto, corresponde al legislador establecer un marco normativo que dificulte sensiblemente este tipo de actuaciones y es labor esencial de la Administración tributaria perseguirlas y sancionarlas. En esta línea, la STC 233/2005, de 26 septiembre, proclamó que *"es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (SSTC 79/1990, de 26 de abril; 46/2000 de 17 de febrero; 194/2000 de 19 de julio, 255/2004 de 22 de diciembre), razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre y 76/1990, de 26 de abril). De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los prin-*

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

cipios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias (STC 76/1990, de 26 de abril)".

El legislador y las administraciones tributarias se enfrentan a la compleja tarea de detectar el incumplimiento de obligaciones tributarias y la identidad del defraudador, cuantificar la deuda tributaria y disponer de un marco jurídico que le otorgue la fuerza coercitiva necesaria para recaudarla y sancionarlo, evitando con ello una "distribución injusta en la carga fiscal".

A *sensu contrario*, el legislador iría contra este mandato y contribuye a crear una "distribución injusta en la carga fiscal" cuando aprobara una norma en la que reconoce abiertamente que no perseguirá ciertas actuaciones fraudulentas; y no solo esto, sino que además las premia adicionalmente al ofrecer una vía de regularización claramente ventajosa. Así ocurre con la DTE, que premia doblemente al defraudador, creando una clara diferencia de trato respecto a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones.

En primer lugar, le propone tributar menos que si no hubiese defraudado. El tipo del 10% previsto por la regularización de las rentas ocultas queda muy lejos de los tipos que le habrían correspondido normalmente en el IRPF, en el Impuesto de Sociedades o en el IRNR.

En segundo lugar le exime de responsabilidad administrativa por las infracciones cometidas y de responsabilidad penal por el delito contra la Hacienda Pública contenido en el art.305 CP, sin perjuicio de la responsabilidad por otros delitos como el blanqueo de capitales³².

Desde un punto de vista estrictamente recaudatorio, la amnistía fiscal puede ser positiva a corto plazo pero muy probablemente, negativa a medio y largo, al ponerse en entredicho la capacidad del Estado para combatir el fraude.

Lejos de ser medidas que luchan sin ambages contra este fenómeno, parecen incentivarlo al trasladar el mensaje a la sociedad de que cada cierto tiempo se ofrece a los defraudadores la oportunidad de ponerse al día con la Administración, obteniendo notables ventajas. Se corre el riesgo de que se conviertan en un estímulo para incumplimientos en periodos voluntarios de pago, si el contribuyente acaba interiorizando que el legislador le permitirá regularizar su situación de forma extraordinaria y beneficiosa cada cierto periodo de tiempo.

Por ello, la **STC 73/2017, de 8 de junio, FJ5º**, ha manifestado que "(...) *la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al*

³² En el Auto de la Audiencia Nacional 202/2013, de 29 de julio, se ventila el recurso sobre la revocación de la resolución del juzgado de lo penal investigan diversos delitos en el que acordó prisión provisional para el encausado, comunicada y sin fianza, por su presunta implicación en hechos constitutivos de los delitos contra la Administración Pública, de blanqueo de capitales, de estafa procesal en grado de tentativa y de falsedad en documento mercantil. En el procedimiento de instrucción aparece la DTE presentada por una sociedad vinculada al contribuyente.

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Viene así a legitimar como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir. El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular”.

Por tanto, **la DTE en particular y cualquier amnistía fiscal en general, beneficia al defraudador y resulta contraria al mandato constitucional que impone a todos los poderes públicos de lucha contra el fraude fiscal (SSTC 79/1990, de 26 de abril; 46/2000 de 17 de febrero; 194/2000 de 19 de julio, 255/2004 de 22 de diciembre), atentando además contra el deber de contribuir y el principio de justicia tributaria.**

4.2. PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad exige siempre un elemento de comparación al cual referir la posible desigualdad. Tomando la capacidad económica como dicho criterio, la DTE resultaría inconstitucional.

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad en materia tributaria –SSTC 76/1990, de 26 de abril FJ9º, 255/2004 FJ4º y ATC 245/2005 FJ3º entre otras–, señala que “(...) la igualdad “en la ley” impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en definitiva, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos”.

Por tanto, para comprobar si se produce una quiebra del principio de igualdad será necesario determinar en primer lugar si estamos ante situaciones esencialmente iguales, y, por tanto, comparables.

Si las situaciones no son comparables, no habrá quebranto del principio de igualdad.

Por el contrario, si las situaciones son comparables, de tal forma que los términos de comparación por su similitud merezcan un mismo trato, pasaremos a analizar la razonabilidad de la medida que dispensa ese trato desigual, esto es, que el trato desigual a supuestos iguales tenga una justificación objetiva o razonable según criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

Si el trato desigual no tiene una justificación objetiva o razonable se quebrantaría el principio de igualdad.

No obstante, si se superan los dos pasos anteriores –supuestos comparables y razonabilidad de la medida–, quedaría por determinar aún si las consecuencias jurídicas resultan proporcionadas a la finalidad perseguida. La medida que establece la desigualdad no puede provocar resultados desproporcionados, especialmente gravosos o desmedidos. Como han manifestado entre otras las SSTC 214/1994, de 14 de julio FJ8º, 96/2002, de 25 de abril FJ7º y STC 19/2012, de 15 de febrero "(...) *para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos*".

Notemos que los requisitos expuestos presentan tres conceptos jurídicos indeterminados "supuestos esencialmente iguales u homologables", "justificación objetiva o razonable, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados" y "que no sean desproporcionados", que debe precisar caso por caso el órgano juzgador.

a) Situaciones comparables

La exigencia de un tratamiento jurídico idéntico requiere en primer lugar que estemos ante dos situaciones esencialmente iguales, susceptibles de comparación entre sí. Cuando este primer requisito no se cumple a juicio del Tribunal Constitucional, la diferencia de trato sería admisible y, por tanto, no habría quebranto del principio de igualdad.

El Tribunal Constitucional ha desestimado en numerosas ocasiones la vulneración del principio de igualdad por tratarse de situaciones no homologables. Así se ha manifestado al comparar contribuyente y Administración (SSTC 76/1990, de 26 de abril; 206/1993, de 22 de Junio; 164/1995, de 13 de noviembre); o al comparar rentas de igual cuantía pero de diferente fuente o naturaleza (STC 146/1994, de 12 de mayo; 214/1994, de 14 de julio, 46/2000, de 17 de febrero o ATC 245/2009, de 29 de septiembre y 19/2012 de 15 de febrero, entre otras).

Ninguna de esos escenarios es trasladable a los casos de amnistía fiscal. En éstos, las situaciones que reciben un trato desigual las sufren contribuyentes con las mismas circunstancias que obtendrían rentas de idéntica naturaleza. No habría diferencias que lo justificasen. Una misma renta, en cuantía y naturaleza, obtenida por dos contribuyentes con idénticas circunstancias personales y familiares, recibiría un tratamiento fiscal claramente distinto. La única diferencia radicaría en haber cumplido con la ley o no haberlo hecho; en haber declarado en tiempo y forma, pagando la cuota correspondiente, o en no haberlo hecho.

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

También se plantearía un segundo grupo de supuestos comparables que sufren una discriminación. Me refiero a defraudadores que obtuvieron rentas de idéntica naturaleza pero que posteriormente, ante de que entrase en vigor el Real Decreto-Ley 12/2012, regularizaron su situación vía art.27 LGT, pagando la cuota no declarada, el recargo correspondiente y, si hubiese transcurrido más de un año, intereses de demora. Entre los propios incumplidores se establecería una clara discriminación al atribuir al arrepentimiento espontáneo unas consecuencias jurídicas claramente más ventajosas para quienes tuvieron la opción de acogerse a la DTE frente a los que no tuvieron esa opción y regularización a través del art.27 LGT.

En cualquier caso, no hay ninguna diferencia que justifique un trato desigual en el momento de calcular la cuota del tributo. La cuantificación de la obligación material principal debe ser la misma para ambos, cumplidor e incumplidor, más allá del nacimiento de obligaciones materiales accesorias y de la responsabilidad administrativa y penal que debiera surgir como respuesta de nuestro ordenamiento al incumplimiento.

Cabe afirmar que a la hora de comparar el régimen sustantivo en el IRPF, IS e IRNR estamos ante supuestos esencialmente iguales que pueden ser objeto de comparación.

b) Justificación objetiva y proporcionalidad de la medida

Hemos apuntado que los motivos alegados para aprobar la DTE fueron la repatriación de capitales para fortalecer el sistema financiero; y especialmente conseguir una recaudación adicional que contribuyera al cumplimiento del principio constitucional de estabilidad presupuestaria y de reducción del déficit público en un escenario de grave crisis económica para conjunto del país y para las cuentas públicas.

Podríamos considerar que el fin que persiguió el legislador al diseñar la DTE y otorgar ese trato desigual a situaciones esencialmente iguales, era legítimo, razonable.

Pero lo que no resulta admisible son los resultados jurídicos alcanzados con esta amnistía fiscal. No se puede justificar constitucionalmente un tratamiento fiscal diferenciado que resulte más beneficioso para el infractor que para aquel que cumple con la ley y tributa en tiempo y forma.

Por más que se pueda alegar motivos de política económica en virtud de las dificultades financieras que pueda atravesar la Hacienda Pública, establecer un régimen que premiaba doblemente a los defraudadores difícilmente superaría un test de razonabilidad y, en ningún caso, uno de proporcionalidad (STC 96/2002, de 25 de abril). ¿Cómo afirmar que esta diferencia de trato es objetiva y razonable? ¿Cómo considerar que la medida adoptada resulta proporcionada para conseguir el fin perseguido? ¿Acaso no se podría recaudar la cantidad estimada con esta medida reforzando la lucha contra el fraude?

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

En definitiva, con la regularización de las rentas no declaradas a cambio de una tributación muy inferior a la que le habría correspondido y de la ausencia de responsabilidad administrativa y penal, se consume una distribución injusta en la carga fiscal y un claro quebrantando del principio de igualdad tributaria.

Notemos que ese quebranto se produciría para los contribuyentes de cualquiera de los tres impuestos afectados por la DTE –IRPF, IS e IRNR. Por tanto, la inconstitucionalidad de esta regulación especial se proyectaría en el IRPF, en el IS y en IRNR, al establecer una desigualdad fiscal no admitida por el art.31.1CE.

4.3. PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO CRITERIO DE LA IMPOSICIÓN Y PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional viene distinguiendo una doble naturaleza del principio de capacidad económica, como fundamento de la imposición y como criterio o medida de la misma; doble naturaleza del principio que anuda efectos jurídicos distintos dependiendo de la modalidad a que se refiera.

El principio de capacidad económica como fundamento de la imposición aparece recogido en la formulación del concepto constitucional de tributo, que se ha ido modelando a través de los años, entre otras SSTC 37/1987 FJ13º, 221/1992 FJ4º, 14/1998 FJ11º, 233/1999 FJ14º, 194/2000 FJ8º, 276/2000 FJ4º, 193/2004 FJ5º y 295/2006 FJ5º, de tal manera que constitucionalmente no cabrá un tributo que no recaiga sobre una manifestación de riqueza. Por tanto, el Principio de capacidad económica como fundamento de la imposición debe estar presente y todos y cada uno de ellos.

Pero por otro lado, en sus SSTC 134/1996 FJ6º, 137/2003 FJ6º, 108/2004 FJ7º y 189/2005 FJ5º, entre otras, manifiesta que no será exigible que todas y cada una de las figuras tributarias de nuestro ordenamiento modulen la carga que soporta el contribuyente en función de su capacidad económica. El principio de capacidad económica como criterio de la imposición no tiene por qué estar presente en todas y cada una de las figuras tributarias de nuestro ordenamiento, lo que en ningún modo implica que este principio pueda estar ausente en todos los tributos; mas al contrario, resultará imprescindible en algunos de ellos para conseguir así que se proyecte sobre el conjunto del ordenamiento. De lo contrario, sería imposible lograrlo.

Un planteamiento similar ha realizado en relación al principio de progresividad. Así, las SSTC 27/1981, 37/1987, 76/1990, 150/1990, 173/1996, 14/1998, 327/2006 y 7/2010, entre otras, han establecido que el principio de progresividad debe inspirar al conjunto del ordenamiento tributario, pero que ello no implica que la configuración de cada tributo deba responder, en todos y cada uno de los casos, a este principio.

Vemos como el Tribunal Constitucional viene distinguiendo entre principios de justicia tributaria que resultan exigibles a todos y cada uno de los tributos y otros, como el principio de progresividad y el de capacidad económica como criterio

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

de la imposición, que resultan exigibles al sistema tributario en su conjunto. Estos últimos, presentaban el problema de cómo dotarles de operatividad jurídica.

En efecto, si el Tribunal considerase que resultan exigibles al conjunto del ordenamiento pero no a cada tributo individualmente considerado, sin mayor aclaración al respecto, resultaría cuanto menos difícil de predecir en qué circunstancias podría prosperar su alegación en sede judicial respecto a una figura tributaria concreta.

Esa inconcreción dejaría un amplio margen al Tribunal, que siempre podría rechazar la lesión de estos principios argumentando que la progresividad o la capacidad económica como criterio de la imposición, solo resultan exigibles al conjunto del ordenamiento y no al tributo analizado, restándole eficacia jurídica.

Esto se traduciría en inseguridad jurídica para los contribuyentes y se convertiría en un elemento disuasorio para aquellos interesados en cuestionar la norma en base a la vulneración de estos principios, restándoles gran parte de su operatividad.

Por tanto, la cuestión a dilucidar sería determinar en qué tributos debe estar presente en su configuración el principio de capacidad económica como criterio de la imposición y el principio de progresividad.

Es conocido que el Tribunal Constitucional –entre otras STC 296/1994, de 10 de noviembre FJ4º– ha mantenido tradicionalmente una posición permisiva en relación a las tasas, como figura tributaria a las que el principio de capacidad económica como criterio de modulación de la carga tributaria no les resulta exigible³³; y es que no son pocas las tasas que, dada su naturaleza, estructura y posición en el conjunto del ordenamiento, tienen la misma cuota tributaria con independencia de que la magnitud de la riqueza que pueda manifestar en cada caso el hecho imponible pueda ser diferente, sin que ello, a juicio de nuestro Tribunal Constitucional, contradiga el principio de capacidad económica. Acepta que el principio de capacidad económica, como criterio de la imposición, se aplique con distinta forma e intensidad a las diversas categorías tributarias

Pero una vez excluidas las tasas y de los tributos con una finalidad eminentemente retributiva –STC 168/2004, 6 de octubre–, cabe preguntarse si el **principio de capacidad económica como criterio de la imposición** deber estar presente en el resto de los tributos o solo en algunos de ellos.

La respuesta dada por Tribunal Constitucional para concretar esta cuestión la encontramos en el ATC 71/2008, de 26 de febrero. El Tribunal decidió ampliar el alcance de la doctrina constitucional sobre el deber de contribuir como límite material del Decreto-Ley, trasladándola y aplicándola para determinar en qué tributos debía estar presente al principio de capacidad económica como criterio modulador de la carga tributaria. No analizó como en resoluciones previas la utilización adecuada del Real Decreto-Ley como instrumento formal. En esta oportunidad, valoró el fondo y no el cauce normativo empleado. Sus argumentaciones se centraron sobre la adecuación al principio de capacidad económica como criterio de la imposición de una figura tributaria. Así, el FJ5º manifestó que

³³ O como sutilmente indicaron los magistrados RODRÍGUEZ ARRIBAS, ARAGÓN REYES y GAY MONTALVO en el voto particular al ATC 71/2008, resulta matizado.

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

"(...) aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del sistema tributario en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando mutatis mutandis nuestra doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE"³⁴.

El ATC 71/2008 no fue un pronunciamiento aislado, consolidando esta doctrina el Tribunal Constitucional en sus SSTC 7/2010, de 27 de abril, FJ6º; y 19/2012, de 15 de febrero, entre otras.

De manera que tras el ATC 71/2008, de 26 de febrero, cuando se someta a un tributo a un test de constitucionalidad, el grado de cumplimiento del principio de capacidad económica como criterio de la imposición será diferente dependiendo de que afecte al deber de contribuir y en consecuencia, de que sea calificado de alcance global o específico. Siempre que estemos ante un tributo de alcance global o general, su configuración deberá respetar el principio de capacidad económica como criterio de la imposición. Si el tributo no tiene esta consideración, no será necesario que cuantifique la carga tributaria atendiendo a la capacidad económica.

De igual forma, el Tribunal Constitucional extendió esta doctrina del deber de contribuir y de los tributos de alcance global o general al **principio de progresividad**, para determinar aquellas figuras que debían respetarlo en su configuración. Así lo expuso en su STC 7/2010, de 27 de abril, FJ6º, que dispone que *"(...) en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema. No obstante, la decisión del legislador de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto*

³⁴ El ATC 71/2008, de 26 de febrero, analizó una figura que, pese a ser calificada como tasa, a juicio del Tribunal Supremo y del propio Tribunal Constitucional tenía la naturaleza de impuesto, la denominada legalmente tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar. En su FJ5º continuó señalando que *"Este es, como hemos tenido ocasión de afirmar varias veces, el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente (...) de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE) –STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; en el mismo sentido, SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 46/2000, de 17 de febrero FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 108/2004, de 30 de junio, de 30 de junio, FJ 8; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8. Pero, claramente, no es el caso de la llamada tasa del juego, tributo que, ni tiene carácter general (esto es, no grava la renta global de las personas físicas o jurídicas, sino una específica manifestación de capacidad económica: los rendimientos que se obtienen con la explotación de las máquinas recreativas tipo "B"), ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales a que hemos aludido".*

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

tributo podría también llegar a vulnerar el principio de progresividad, lo que sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema (...). Partiendo de esta doctrina es claro que el cumplimiento del principio de progresividad del sistema tributario guarda una estrecha relación con el significado y alcance del concreto tributo examinado (...). El impuesto sobre actos jurídicos documentados, al igual que sucede con otros impuestos que fueron enjuiciados en ocasiones anteriores, como el impuesto especial sobre determinados medios de transporte –STC 137/2003 FJ7º–, o el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas –STC 108/2004 FJ8º–, no es un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, por lo que no puede decirse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, de manera que no puede afirmarse que la modificación de su tipo de gravamen repercute sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes. Además, a diferencia de los tributos globales sobre la renta de las personas físicas o sobre el consumo, tampoco puede decirse que a través del impuesto sobre actos jurídicos documentados se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad (SSTC 137/2003 FJ7º y 108/2004 FJ8º).

Previamente las SSTC 182/1997, de 28 de octubre, y 189/2005, de 7 de julio, en las que se exponía su doctrina sobre los límites materiales que establece el art.86.1 CE para utilizar el Real Decreto Ley, declararon que la modificación de la tarifa y el establecimiento de un tipo fijo en el IRPF incidía directamente sobre el deber de contribuir y sobre el reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes conforme a los principios materiales de justicia tributaria.

En consecuencia, la SSTC 182/1997 declaró inconstitucional el Real Decreto Ley 5/1992, que elevó la tarifa del IRPF cuando solo había una. Posteriormente, la STC 189/2005 se pronunció de la misma forma, en esta oportunidad en relación al Real Decreto Ley 7/1997, cuando la modificación en la tarifa/tipo de gravamen en vez de alcanzar al conjunto de las rentas, se proyectaba sobre un grupo concreto, una parte de las ganancias y pérdidas patrimoniales, indicando que "(...) *ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, pues al modificar el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en un tributo que, como el IRPF constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario, se ha alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes*".

Bien es cierto que el Tribunal Constitucional cayó en una cierta incongruencia cuando posteriormente dictó la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ7º. Refiriéndose nuevamente al tipo fijo que recaía sobre las ganancias patrimoniales en la configuración dual del IRPF, consideró que no vulneraba el principio de progresividad. Como tributo de alcance general o global, el principio de progresividad debía proyectarse en el IRPF, tal y como había apuntado previamente en la STC 7/2010, para que pudiese considerarse que el sistema tributario es progresivo en su conjunto, pero esto, sin embargo, a su juicio "(...) *no impide (...) que incluso dentro de*

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional, eso sí, siempre que con ello no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema, ya que «el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad» (STC 27/1981, de 20 de julio, F. 4)".

Como señalamos en anteriores trabajos³⁵, cabe preguntarse cómo no se va a ver afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema si el IRPF es el único impuesto realmente progresivo del ordenamiento, que tiene un alcance global; y máxime cuando el propio Tribunal ha considerado previamente, en la STC 189/2005, que la aplicación de un tipo de gravamen sobre las ganancias patrimoniales altera el reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, afectando a los elementos esenciales del deber de contribuir y a la justicia tributaria del sistema.

Confrontando estos pronunciamientos, resulta obvio que el Tribunal Constitucional cayó en contradicción. Aplicando coherentemente su propia doctrina, en el IRPF, impuesto de alcance general o global por antonomasia, debería proyectarse el principio de progresividad, al igual que el principio de capacidad económica como criterio de la imposición, con especial rigor; Por ello, debería haber declarado inconstitucional la configuración dual del IRPF cuando un grupo de rentas quedaba gravada a un tipo fijo y no justificar que *"algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional, eso sí siempre que con ello no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema"*.

En cualquier caso, la posición mostrada por el Tribunal Constitucional en la STC 19/2012 no resulta extensible a la DTE, en la que se aplicaba el tipo fijo del 10% sobre el conjunto de las rentas, con independencia de cuál fuese su naturaleza. Ese tipo fijo no recaía sobre un grupo concreto, como alegó la STC 19/2012 para justificar la constitucionalidad de un gravamen proporcional sobre una parte de las rentas del IRPF, sino sobre todas las rentas contenidas en la DTE.

Además, la DTE no solo daba cabida a rentas que debían haber sido declaradas en el IRPF, sino también en el IS y en el IRNR. En este sentido la **STC 73/2017, de 8 de junio, FJ3º y 4º**, reconoció al IS como tributo de alcance global o general, indicando que *" (...) al IS se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno los de índices de capacidad económica más importantes: la renta. De esta manera, sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta"*.

La doctrina constitucional expuesta deja abierta la puerta al legislador para que pueda ignorar el principio de capacidad económica como criterio de la imposi-

³⁵ MARTOS GARCÍA, J.J. *IRPF dual. Análisis Constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional*, Titant lo Blanch, 2014.

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

ción y el principio de progresividad en la configuración de la mayor parte de los tributos, aquellos que no son calificados como de alcance global o general. Sin embargo, en los impuestos que el Tribunal considera globales, pilares estructurales de nuestro ordenamiento, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, su configuración debe ajustarse a ellos.

Pues bien, resulta evidente que la DTE no respetó el principio de capacidad económica como criterio de la imposición en el IRPF y en el IS, dado que contribuyentes con idéntica naturaleza de rentas e idénticas circunstancias personales y familiares observaron como la capacidad económica no fue el criterio a seguir para cuantificar su obligación tributaria, sino que ésta estaba determinada por el hecho de haber cumplido oportunamente o por no hacerlo y acogerse a la DTE. Tributaron de forma distinta, de manera que aquellos que percibieron más renta y se acogieron al a DTE acabaron soportando una menor carga tributaria que aquellos otros que percibieron menos pero cumplieron en plazo, quedando claramente la capacidad económica relegada como criterio de la imposición.

En términos similares, la DTE también quebrantó el principio de progresividad en relación al IRPF y al IS. Sustituyó la progresividad característica del IRPF, incluso, aunque en menor medida, en el IS, por un tipo proporcional del 10%; tipo fijo que recayó para el conjunto de rentas que el contribuyente debería haber declarado previamente en estos impuestos y no hizo.

Por el contrario, conforme a la doctrina constitucional del deber de contribuir y de los tributos de alcance global o general y a la consideración que hace el propio Tribunal Constitucional del IRNR como una figura de alcance específico, que no afecta al deber de contribuir, difícilmente se podría considerar que la regulación de la DTE sobre este impuesto vulneraría estos dos principios constitucionales.

Como hemos señalado, conforme a esta doctrina del Tribunal Constitucional, el legislador tiene las manos libres para configurar aquellas figuras que no sean de alcance global o general, como el IRNR, pudiendo ignorar en su diseño tanto el principio de capacidad económica como criterio de la imposición como el principio de progresividad.

5. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DTE

La STC 73/2017, de 8 de junio, finaliza indicando que "para precisar el alcance de la presente Sentencia *deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012 las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica del art.9.3 CE*", tal y como había hecho previamente en otros pronunciamientos, como la STC 189/2005.

Cabe preguntarse cómo interpretar la expresión "*situaciones jurídico-tributarias firmes producidas al amparo de la DTE*".

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

Según indicó la DGT, en su informe de 27 de junio de 2012, no resultaba procedente la comprobación aislada de la DTE, aunque sí podía hacerse cuando fuese invocada por el contribuyente en el marco de un procedimiento de comprobación correspondiente a una figura impositiva y a un periodo concreto, al objeto de que la Administración pudiera verificar la realidad de lo manifestado por aquél y con ello, tramitar dicho procedimiento adecuadamente.

Este planteamiento obedecía a que como recoge la propia STC 73/2017, la naturaleza de la DTE se asemejaba a un mecanismo de regularización extraordinario de rentas y no a un tributo del que surgiera el nacimiento de nuevas obligaciones tributarias.

En todo caso, y pese a lo indicado por la DGT, parece evidente que la Administración debería haber revisado el cumplimiento de los requisitos establecidos la regulación para poder acogerse a la DTE, máxime si tuviese algún indicio de su incumplimiento. Por ejemplo, que las rentas fuesen de procedencia ilícita, que hubiesen sido declaradas por persona distinta a quien las percibió o que no debieran haber tributado en otro impuesto (ISD).

Si 5 años después hubiese aún algún caso en que se estuviese dilucidando el correcto cumplimiento de estos requisitos, al haberse declarado nula la DTE, habría desaparecido el mecanismo de regularización extraordinario y su régimen jurídico. ¿Cómo considerar las rentas ingresadas? ¿A qué periodos impositivos y a que figura tributaria se imputarían?

Una primera alternativa sería atribuir a dicho ingreso la consideración de regularización ordinaria del art.27 LGT, dado que se trataría de un ingreso espontáneo sin requerimiento previo de la Administración. Requeriría que el contribuyente indicara posteriormente a que periodos y figura impositiva se refieren las rentas declaradas. Esta precisión resultaba innecesaria en la DTE, pero no así cuando se trata de la regulación del art.27 LGT, conforme a su punto cuarto. En este caso, la Administración debería liquidar al contribuyente la parte de cuota no ingresada, el recargo y los intereses correspondientes, sin que correspondiesen sanciones.

La segunda alternativa consistiría en considerar que no estamos ante una regularización ordinaria del art.27 LGT, dado que en la DTE no se identificaron periodos impositivos e impuesto en el que debía declararse la renta. En ese caso, se consideraría que pago tarde y mal.

Al no haberse indicado periodo y figura impositiva a la que correspondería, estaríamos ante una infracción leve, conforme al art.191.6 LGT. En este caso se podría considerar a la renta como ganancia patrimonial injustificada en el IRPF –art.39 LIRPF–, o como bases no declaradas en el Impuesto de Sociedades –art.13 TRLIS–; Lógicamente, además de la posible sanción, la Administración debería liquidar y exigirle la cuota tributaria y los intereses de demora correspondientes

En el plano penal, difícilmente se podría entender que se ha producido el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias. Por tanto, se consumaría el delito fiscal cuando se diesen el resto de requisitos del ilícito.

En estos casos, el contribuyente podría encontrar argumentos jurídicos para cuestionar estas liquidaciones atendiendo al principio de buena fe y de confianza legítima y apelando a la responsabilidad del Estado legislador, en virtud del cual presentó su DTE y efectuó el ingreso.

Una tercera alternativa sería la inacción de la Administración, tal y como parece que ha anunciado sus máximos representantes, dejando las cosas tal y como estaban.

Por otro lado estarían los procedimientos que se han iniciado colateralmente a tenor de la información suministrada por los contribuyentes a través de las DTE.

El art. 7 de la Orden HAP/1182/2012 estableció que a los datos contenidos en la DTE resultaba aplicable el art.95 LGT, de manera que tenían carácter reservado y se podían utilizar para la realización de las funciones propias de comprobación e inspección de la Administración Tributaria. La confidencialidad de esos datos afectaba a la cesión a terceros pero no a su uso por la propia Administración para el cumplimiento de sus funciones.

Se podían emplear para investigar al propio declarante. Las rentas contenidas en la DTE podían no agotar la totalidad de las rentas devengadas y no declaradas previamente por el contribuyente en periodos no prescritos. Por ello, esos ejercicios impositivos podían ser objeto de comprobación e inspección en el impuesto sobre la renta correspondiente (IRPF, IS o IRNR) y si se detectaban rentas superiores a las declaradas en la DTE, esa diferencia debía ser liquidada por la Administración y exigida al contribuyente, junto con los intereses de demora, valorando incluso el inicio de un procedimiento sancionador, como se puso de manifiesto en la STSJ de Castilla y León 17/2017, de 9 enero³⁶.

Esta información también se podía emplear para investigar a sociedades del Declarante, cuando se entendiese que estas eran el foco de generación de las rentas ocultas del contribuyente, tal y como se evidencia entre otras, en las STSJ de La Rioja 189/2014, de 11 de julio; STSJ de Madrid 325/2015, de 14 julio; SSTSJ de Aragón 369/2015, de 3 de Junio y 459/2016, de 8 noviembre; y STSJ de Galicia 249/2017, de 16 de mayo; y es que como indicaron algunas de estas sentencias

³⁶ En la STSJ de Castilla y León 17/2017, de 9 enero, se plantea una comprobación en el IRPF del periodo impositivo 2010 de un contribuyente que presentó la DTE. La inspección descubre en Rentas netas de su actividad profesional no declaradas en este ejercicio por valor de 379.767€. En su DTE declaró una gran cantidad de dinero en efectivo, 632.000€, ingresándolo previamente en una c/c. El TEAR entiende que al no aportar ningún medio de prueba que acredite el año o los años de generación, debe imputarse a partes iguales entre los periodos no prescritos –2010, 2009 y 2008–, recordando que a estos periodos debían corresponder las rentas declaradas en la DTE. Además, refuerza ese criterio el hecho de que el contribuyente hubiese reconocido ante la Administración ingresos no declarados en 2011 procedentes de su actividad profesional elevados, por lo que induce a creer tanto a la Administración como al juez que su incumplimiento ha venido siendo habitual. La cuantía imputada en cada periodo (una tercera parte, 216.666€), resulta inferior a la renta neta detectada por la AEAT para 2010, por lo que esta debe tomar como renta no declarada en 2010 la diferencia, y sobre ella liquidar la deuda.

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

"no (se) excluye la posibilidad de que la DTE pueda dar lugar a actuaciones inspectoras respecto de otros sujetos distintos del declarante y por otros impuestos".

Así que también podían ser utilizados en el marco de otros procedimientos comprobadores sobre tributos que tuviesen como obligados, al declarante o a personas de su entorno, en que los que los datos pudiesen tener incidencia directa.

Y es que al presentar la DTE el declarante y su entorno se transparentaba. Si tenía una empresa podía ser investigada. Cruzando los datos de la DTE con otra información en poder de la AEAT, ésta podía comprobar si el declarante o su empresa habían corregido la conducta defraudadora, o si por el contrario, seguían presentando declaraciones de renta similares a los años previos a la DTE, lo que apuntaba a que seguía generando rentas ocultas.

Son numerosos los procedimientos de comprobación e inspección iniciados en estos años que se apoyan en los datos declarados en la DTE. De hecho, hasta el 10 de abril de 2017 la Agencia Tributaria había abierto 3.545 inspecciones derivadas de esta información, con una deuda fiscal detectada de 246 millones de la cual, se habían liquidado hasta ese momento más de 189 millones de euros.

Además, téngase en cuenta que el art.66.bis LGT, en conjunción con el art.115 LGT, incorporados ambos por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, declara la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones de operaciones, actuaciones o datos correspondientes a periodos prescritos, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación a hechos con relevancia tributaria de periodos no prescritos.

La cuestión que se plantea tras la STC 73/2017 es si la Administración puede seguir apoyándose en la información recabada a través de las DTE para la tramitación de procedimientos de comprobación e inspección. Esa información de carácter personal habría sido obtenida a través de una norma que se ha declarado nula, de tal manera que el presupuesto normativo que provocó la comunicación voluntaria por el contribuyente habría desaparecido. Sin embargo, no olvidemos que estamos ante una información que tuvo que ser comunicada obligatoriamente a la AEAT por el propio contribuyente con anterioridad, dado que se trataba de rentas que tenía la obligación de haber declarado en periodos pretéritos. La regulación del IRPF, del IS y del IRNR obligaba a los contribuyentes que se acogieron a la DTE, con anterioridad a la aprobación de esa disposición, a comunicar esas rentas a la Administración.

Por tanto, aunque desaparece del ordenamiento el presupuesto normativo que provocó la comunicación voluntaria por el contribuyente, pervive la regulación previa que le obligaba a declararla en su impuesto sobre la renta; y no podemos olvidar el art.93 LGT que establece la obligación de facilitar a la Administración tributaria información, propia y de terceros, siempre que tenga trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias; obligaciones que deberán cumplirse en la forma y plazos estipulados reglamente-

Estudios

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

tariamente, o mediante requerimiento individualizado de la Administración que podrá efectuarse en cualquier momento posterior.

En consecuencia, difícilmente prosperaría una alegación al art.11 LOPJ para que en un procedimiento judicial no surtiera efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, por haberse violentando los derechos o libertades fundamentales, en concreto el derecho a protección de datos personales³⁷, máxime si atendemos a la prevalencia histórica del deber a contribuir frente a este derecho en el plano constitucional.

6. CONCLUSIONES

1. La naturaleza jurídica de la DTE no se asemejó a la de un tributo autónomo, ni a la de un recargo. Por el contrario, se ajustó bastante bien a una regularización extraordinaria de rentas no declaradas, previa novación objetiva, extintiva y legal de las obligaciones derivadas de aquellas en el IRPF, en el IS o en el IRNR; novación que implicaba una quita o condonación parcial de la deuda tributaria pendiente y que alcanzaba al plazo voluntario para satisfacerla, considerando que con el pago del 10% se producía un completo y veraz reconocimiento y pago de la deuda tributaria, impidiendo que fuese exigible responsabilidad penal por el delito fiscal del art.305 CP.

2. La STC 73/2017 ha declarado inconstitucional y nula a la DTE por el vehículo formal utilizado para su aprobación, el Real Decreto Ley.

En relación a la doctrina del deber de contribuir, llama la atención que el Tribunal Constitucional se apoye en datos de recaudación en términos porcentuales para justificar la calificación de los tributos enjuiciados –IRPF e IS– como de alcance general o no. Con ello, creemos que intenta consolidar esta línea jurisprudencial en un hipotético escenario en que estos tributos, los que en actualidad califica como de alcance general o global –IRPF, IS e IVA–, fuesen expulsados de nuestro ordenamiento o redujesen su recaudación a valores residuales. Bastaría con sustituirlos por aquellos que ofrecieran un mejor comportamiento recaudatorio.

Sin embargo, esto nos llevaría a otras cuestiones: ¿La recaudación en términos relativos sería la única variable a tener en cuenta para calificar a un tributo de alcance global o general o habría que ponderarla con otras? En este último caso, ¿Cuáles?

¿A partir de qué porcentaje del total de los ingresos tributarios anuales se calificaría a un tributo de alcance general? Este dato sería muy importante, dado que serviría para retirar u otorgar esta calificación, con las extraordinarias consecuencias jurídico-constitucionales que conllevaría.

³⁷ Así, no sería trasladable la STS de 23 de abril de 2010, Sala de lo contencioso administrativo, que anuló las pruebas alegadas por Hacienda por considerarlas ilícitamente obtenidas, por vulneración del principio constitucional de inviolabilidad del domicilio; y al privarles de efecto, le llevó a declarar la nulidad de la liquidación girada con base exclusivamente a dichas pruebas.

Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio (Juan Jesús Martos García)

3. La STC 73/2017 considera al IRNR como un Tributo de alcance específico. A juicio del Tribunal, estos tributos no inciden sobre el reparto de la carga y el deber de contribuir y, por tanto, si hubiese sido coherente, debería haber proclamado que se puede alterar su regulación mediante Real Decreto Ley y que esta parte de la regulación resultaba constitucional.

En consecuencia, debería haber entrado a conocer del fondo del asunto, este es, la adecuación de la regulación a los principios constitucionales del art.31.1.

Conforme a nuestro análisis, la parte de la regulación de la DTE que afectó al IRNR, vulnera los principios de igualdad y de justicia de tributaria, siendo contraria al mandato de lucha contra el fraude y alterando el justo reparto de las cargas tributarias

4. Por otro lado, la parte de la regulación de la DTE que afectó al IRPF y al IS, tributos calificados por el propio TC como de alcance general o global, quebranta los principios anteriores –igualdad y justicia tributaria–, y además, el principio de capacidad económica como criterio de la imposición y el de progresividad.

Y es que el análisis jurídico que hemos realizado nos ha conducido a afirmar que la DTE vulnera de forma flagrante los principios materiales de igualdad, capacidad económica, progresividad y justicia tributaria contenidos en el art.31.1CE.

5. En cualquier caso, y pese a que no debería volver a emplearse por el Ejecutivo ni por el Legislativo, mucho nos tememos que la STC 73/2017, de 8 de junio, no ha cerrado totalmente el paso a futuras amnistías fiscales.

Y es que mientras el Tribunal Constitucional tarde un lustro en resolver el recurso de inconstitucionalidad; y posteriormente, tras declararlo inconstitucional y nulo, aplique su doctrina de no revisión de las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, el efecto de su actuación no irá más allá de una mera reprimenda al Ejecutivo, carente de consecuencias jurídicas lo suficientemente negativas como para disuadirlo en el futuro de volver a las andadas.