



**UNIVERSITAS**  
*Miguel Hernández*

# **La declaración tributaria especial y los principios materiales de justicia tributaria**



Trabajo Fin de Grado

Alumno: José Antonio Campos Bayona

Tutora: Laura Soto Bernabeu

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

GRADO EN RELACIONES LABORALES Y RECURSOS HUMANOS

Curso académico 2019/2020



## RESUMEN

Este trabajo está basado en un tema con una importante repercusión tanto en la opinión pública como en el ámbito jurídico como es la declaración tributaria especial. Esta es una medida tributaria llevada a cabo por el Gobierno en el año 2012 que fue presentada para fomentar la regularización voluntaria de situaciones de incumplimiento de las obligaciones tributarias a la vez que se reducía el excesivo déficit público.

Es por ello que empezaremos por poner de relieve el contexto económico en el que se aprobó esta controvertida medida. Veremos también como los resultados conseguidos distaron bastante de las previsiones iniciales del Gobierno.

A continuación, nos centraremos en el marco normativo que reguló la declaración tributaria especial. Esto nos servirá para conocer los requisitos más importantes: sujetos que podían acogerse a esta medida así como las condiciones en que lo hacían y los plazos e importes a ingresar para normalizar sus situaciones tributarias. Tras ello, se desplegaban unos efectos que también veremos. Asimismo, nos permitirá establecer una comparación entre lo que podríamos llamar regularización ordinaria (recogida en el artículo 27 de la LGT) y regularización extraordinaria (Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012).

Posteriormente, estudiaremos su naturaleza jurídica y el alcance penal, lo que nos ayudará a profundizar en su contenido y a analizar por qué se le va a considerar por la mayoría de la doctrina como una auténtica “amnistía fiscal”.

Más adelante, incidiremos en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Grupo Parlamentario Socialista. Dicho recurso se fundamentó en los artículos 31.1 y 86 de la Constitución. Como consecuencia de su resolución por la STC de 8 de junio de 2017, haremos una especial referencia a dicha sentencia en la que se declaró la nulidad e inconstitucionalidad de la disposición estudiada.

Finalmente, analizaremos la adecuación de la medida mencionada a los principios materiales de justicia tributaria. Para ello, definiremos brevemente el contenido de cada principio y, tomando como base la doctrina constitucional, concluiremos el presente trabajo razonando por qué la declaración tributaria especial vulnera dichos principios.



# ÍNDICE

1 . INTRODUCCIÓN.....	9
2 . LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL EN UN CONTEXTO DE CRISIS ECONÓMICA .....	10
3. EL ÁMBITO OBJETIVO Y SUBJETIVO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL .....	14
3.1 ÁMBITO OBJETIVO.....	14
3.1.2 IMPORTE A DECLARAR .....	15
3.1.3 CUANTÍA A INGRESAR.....	16
3.1.4 ÁMBITO TEMPORAL .....	16
3.2 ÁMBITO SUBJETIVO .....	16
3.2.1 LA VOLUNTARIEDAD DE LA REGULARIZACIÓN.....	16
3.2.2 EL TITULAR JURÍDICO .....	18
4. EFECTOS.....	18
5. NATURALEZA JURÍDICA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL .....	21
6. EL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD .....	23
7. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL .....	25
8. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL Y SU ADECUACIÓN A LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA .....	29
8.1. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA .....	30
8.2. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	31

8.3. EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD .....	32
8.4. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD .....	33
8.5. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	35
9. CONCLUSIONES.....	36
BIBLIOGRAFÍA.....	38
WEBGRAFÍA.....	40



## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
DTE	Declaración Tributaria Especial
EEE	Espacio Económico Europeo
HAP	Hacienda y Administraciones Públicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PIB	Producto Interior Bruto
RDL	Real Decreto ley
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TFG	Trabajo Fin de Grado
UE	Unión Europea





# 1. INTRODUCCIÓN

El tema escogido para este Trabajo Fin de Grado (TFG) se debe al interés por el funcionamiento del sistema tributario español, así como por los aspectos a mejorar del mismo para dar cumplimiento a los principios materiales de justicia tributaria, considerando a estos como una herramienta fundamental para el sostenimiento de los gastos públicos.

En el año 2012, se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo<sup>1</sup>. En su Disposición Adicional 1ª se encuentra la declaración tributaria especial; una norma que en su día generó, y sigue generando, una polémica de tipo jurídico, político, ético y económico.

En este trabajo nos vamos a centrar en lo que supone, jurídicamente, la aprobación y el desarrollo de esta norma. Para ello estudiaremos su régimen jurídico, su naturaleza y el contexto en el que se llevó a cabo.

A este respecto, cabe destacar la sentencia del Tribunal Constitucional con respecto a la aprobación de la DTE mediante un Real Decreto-Ley que resuelve el recurso presentado por el Grupo Parlamentario Socialista. Dicho recurso, se apoyaría en los artículos 31.1 y 86.1 CE para pedir la inconstitucionalidad de dicha norma. De esta manera, el TC se sirvió de sentencias anteriores para fundamentar su posición, por la cual terminó declarando la nulidad e inconstitucionalidad de la norma por contravenir el art. 86.1 CE. En este punto es preciso recordar que, en España, se dieron antes otras tres amnistías fiscales (años 1977, 1985 y 1991).

Después de analizar el recurso de inconstitucionalidad y la posterior sentencia del 8 de junio 2017, el objetivo de este TFG es realizar un estudio sobre la adecuación de la DTE a los principios materiales de justicia tributaria. Para ello, expondremos brevemente una definición de los principios y después realizaremos un análisis jurídico de los mismos.

---

<sup>1</sup> Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Para desarrollar el tema elegido, y que el planteamiento sea lo más accesible y objetivamente posible, nos apoyaremos de diversas fuentes como legislación en materia tributaria, informes de la Dirección General de Tributos, jurisprudencia y doctrina especializada.

## **2. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL EN UN CONTEXTO DE CRISIS ECONÓMICA**

La Disposición Adicional 1ª del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, posibilitaba que los contribuyentes que eran titulares de bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas, pudieran regularizar una parte de su patrimonio que, hasta ese momento, no existía para la Hacienda Pública, siendo evidente que todos esos bienes o derechos, podían estar ocultos por la existencia de los llamados paraísos fiscales en el extranjero. El contribuyente, podía hacer uso de esta norma sólo de manera excepcional y durante un tiempo determinado.

Este proceso de regularización especial, básicamente, se basaba en que la Administración tributaria tuviera el conocimiento de los bienes y derechos que se incluían en la DTE. Los impuestos que se vieron modificados por esta norma son: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

Según la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, aquel contribuyente o entidad que hiciera uso de esta fórmula, debería 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.

En ese sentido, lo que aquí se pone de manifiesto es que la DTE supuso algo más que una simple regularización de la que ya existe con carácter ordinario en el artículo 27 de LGT. Con la DTE, el contribuyente, obtuvo una serie de incentivos que superaban a una simple condonación de intereses de demora e hipotéticas sanciones por incumplimientos con el fisco. Porque la DTE supuso realmente una suerte de “ventaja fiscal” que eliminaba las sanciones por las infracciones en las que hubiera incurrido el

contribuyente, a la vez que lo descargaba también de toda prestación accesoria tendente a compensar el no cumplimiento en tiempo y forma (intereses y recargos). Y, además, las rentas no estaban sujetas al mismo tipo de gravamen que cuando el contribuyente cumplía en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias.

Es por ello que a la DTE se le consideró como a una amnistía fiscal, más que a una regularización fiscal, que es como la denominó el Gobierno. Y es que, si nos remitimos a lo que nos dice la RAE, el término amnistía hace referencia al “perdón de ciertos tipos de delitos, que extingue la responsabilidad de sus autores”. En el mundo tributario esto significaría algo así como el perdón por el incumplimiento de las obligaciones tributarias a aquellos contribuyentes que debieron cumplir con anterioridad.

Lo habitual en este tipo de disposiciones legales en materia tributaria, es que sean empleados por los poderes públicos en casos concretos en los que se pretende incrementar los ingresos públicos y reducir el nivel de fraude por estar precisamente en una situación de crisis o, también, para normalizar la puesta al día del contribuyente cuando se van a producir importantes cambios normativos<sup>2</sup>.

Con lo dicho anteriormente, no debemos pasar por alto el hecho de que las amnistías fiscales no acostumbran a formar parte de un único proyecto, lo que hacen es formar parte de todo un conjunto más extenso de medidas económicas que, en este caso, van destinadas a la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude<sup>3</sup>. En relación a esto, la DTE se puede distinguir por ser una suerte de indulto que tiene una naturaleza temporal y que facilita el importante cambio al que se ven sometidos los sujetos residentes en España una vez que entra en vigor la Disposición Adicional 18ª de la LGT, según la cual deberán facilitar a la AEAT la siguiente información sobre: las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición; cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades,

---

<sup>2</sup>FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y MASBERNAT, Patricio: “*La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate*”. Estudios Constitucionales. nº2, 2013. pág. 520

<sup>3</sup>SOTO BERNABEU, Laura: “*La declaración tributaria especial: una reflexión retrospectiva*”. Crónica tributaria. n.º 164, 2017. pág. 169

o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero; y los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Esta significativa reforma en la lucha contra el fraude se puede resumir en la inclusión de una nueva norma que apremia a los residentes en España a dar determinada la información sobre sus bienes y derechos en el extranjero, a la que se le añade también la creación de un estricto régimen sancionador propio en el caso de incumplir su obligación de informar, y, además, la modificación del IRPF (art. 39 LIRPF) y del IS (art. 134 texto refundido de la LIS) para regular el impacto que tenga en cuanto a ganancias patrimoniales no justificadas y de los bienes y derechos no declarados durante el período en que se da la obligación de informar.

Se estima que el fraude fiscal en España se eleva, según un estudio de Funcas<sup>4</sup>, hasta el 20% de su PIB, por lo que es evidente que el país tiene un grave problema que corregir, el de la economía sumergida. Ante esta realidad, uno de los retos de los poderes públicos será sin duda el fortalecimiento de la AEAT, proporcionándole más y mejores medios humanos y materiales que permitan ponerle fin a uno de los más graves perjuicios que sufre la economía española.

A causa de esto, el beneficio o ventaja que tienen los contribuyentes incumplidores con respecto a quienes sí cumplen con sus obligaciones tributarias, ha generado un cuestionamiento generalizado sobre su constitucionalidad. Nos encontramos ante una medida que puede vulnerar los principios materiales de justicia tributaria (capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad)<sup>5</sup>. Con todas estas circunstancias, el Grupo Parlamentario Socialista decidió interponer un

---

<sup>4</sup>LAGO PEÑAS, Santiago (dir.): *“Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?”*. Estudios de la Fundación. Serie Economía y sociedad, 2018. pág. 24. Disponible en web: <https://www.funcas.es/publicaciones/Sumario.aspx?IdRef=5-04095>

<sup>5</sup>LÓPEZ LABORDA, Julio y RODRIGO SAUCO, Fernando: *“El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”*. Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública, nº163, 2002. pág. 124

recurso de inconstitucionalidad contra la norma que será objeto de análisis también en este trabajo.

El argumento principal del porqué de esta especie de indulgencia con quienes previamente habían incumplido con sus obligaciones tributarias residía en la necesidad de aplicar medidas que redujeran el déficit público, así como por la dura crisis que sufría la economía española, tal y como indicó el Gobierno en la exposición de motivos del RDL 12/2012. El propósito del Gobierno pasaba por fomentar que aquellos que tenían sus rentas ocultas, tuvieran la oportunidad de ponerse al día con sus obligaciones tributarias, dando lugar a una aparición de rentas y bienes que estaban previamente ocultados a la Hacienda española<sup>6</sup>.

De los beneficios que se le presuponen a la medida está el incremento de los ingresos públicos a corto, medio y largo plazo, toda vez que las rentas y bienes que estaban ocultos ahora estarán dentro del sistema tributario<sup>7</sup>.

Asimismo, el Ministerio de Hacienda calculó que con la DTE se ingresarían en torno a 2.500 millones de euros. Los pronósticos iniciales demostraron ser más ambiciosos de lo que realmente se terminó ingresando. El Ministro de Hacienda compareció en el Congreso de los Diputados para informar del dinero recaudado: el importe total afluído era de 40.000 millones de euros, del que únicamente se ingresaron 1.193 millones de euros<sup>8</sup>. Existió, por tanto, una importante disparidad entre lo que el Ministerio de Hacienda pensaba ingresar en un principio y lo que finalmente pudo ingresar. Esto creemos que se debió, entre otras cosas, a unos cambios introducidos por la Dirección General de Tributos (DGT) en los que posibilitaba la prescripción, así como otro tipo de modificaciones dirigidas a moderar el proceso de regularización y, de esta manera, no disuadir a los potenciales defraudadores por la inseguridad jurídica que suscitaba la Disposición<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup>ARTACHO MARTÍN LAGOS, Diego: “*Amnistía fiscal: ¿y ahora qué hacemos?*”. Boletín conocimiento asesor diario. Artículo fiscal. pág. 12.

<sup>7</sup><https://economistas.es/una-amnistia-fiscal-se-perdona-los-defraudadores/>. Consultado el 12 de febrero de 2020.

<sup>8</sup><https://www.elmundo.es/elmundo/2013/01/23/economia/1358940462.html>. Consultado el 12 de febrero de 2020.

<sup>9</sup>Véase el Segundo informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial. Publicado por la DGT el 11 de octubre de 2012.

### **3. EL ÁMBITO OBJETIVO Y SUBJETIVO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL**

#### **3.1 ÁMBITO OBJETIVO**

Antes de entrar en profundidad, es necesario señalar que parte de los activos que se van a aprovechar de la DTE pueden tener una dudosa procedencia problemática con la legalidad, y con esto nos referimos a dinero procedente de la economía sumergida, el fraude fiscal, la corrupción política o la especulación inmobiliaria, entre otras. Es por ello que se corre el riesgo de que haya defraudadores que se acojan a la DTE para llevar a cabo un blanqueamiento de capitales, como así lo sugiere GÓMEZ BENÍTEZ, al considerar que “la mal llamada amnistía fiscal no es solo una oferta de impunidad a bajo coste por la defraudación cometida, sino también una forma de blanquear el dinero del crimen, en general”<sup>10</sup>.

Hay que hacer hincapié en que la AEAT debía recibir, adjunto a la declaración, toda la información indispensable que pudiera probar la titularidad de esos bienes y derechos. Después de esta aclaración, conviene apuntar que lo que va a posibilitar esta regularización especial es el hecho de realizar una declaración de aquellos bienes o derechos cuya titularidad se había adquirido con rentas no declaradas en el IRPF, el IS o el IRNR. En resumen, se facilitó al contribuyente la manera de regularizar su situación tributaria y, que así, declarase todos los bienes y derechos que formaban parte de su patrimonio real.

Además, la titularidad de los bienes y derechos adquiridos por el contribuyente, tenía que ser, obligadamente, anterior al 31 de diciembre de 2010, con la excepción de aquellos supuestos en los que el período impositivo no coincidiera con el año natural. En estos casos podían declararse bienes y derechos adquiridos antes del último período impositivo que finalizase antes de la entrada en vigor de dicha norma. De esta forma, los bienes y derechos adquiridos después del 31 de marzo de 2012, no pudieron acogerse a la DTE (art. 3.2 Orden HAP/1182/2012).

---

<sup>10</sup>[https://elpais.com/politica/2012/04/12/actualidad/1334263058\\_705867.html](https://elpais.com/politica/2012/04/12/actualidad/1334263058_705867.html). Consultado el 12 de febrero de 2020.

Podría decirse que el Gobierno con este proceso de regularización tuvo principalmente un objetivo: permitir a los contribuyentes incumplidores que regularizaran su situación tributaria. En ese sentido, especialmente interesante resultó la regularización del dinero en efectivo. El art. 3.4 Orden HAP/1182/2012 establece que para regularizar el dinero en efectivo, antes de presentar de la declaración, era preciso que dicho dinero pasase a estar en una cuenta abierta en una entidad de crédito situada en España, en un Estado de la UE, o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) que tuviera firmado un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria con España.

De esta forma, el requisito fundamental para la regularización era que manifestase la titularidad en el momento de hacer la DTE y, que previamente a esto, el dinero pasase a formar parte de una entidad de crédito situada en un país que reuniera dichas condiciones.

### **3.1.2 IMPORTE A DECLARAR**

Como ya hemos visto anteriormente, los bienes y derechos previamente ocultados debían declararse por su valor de adquisición. A este respecto, si el titular de los bienes o derechos lo era de forma parcial, dichos bienes o derechos iban a seguir conservando fiscalmente el mismo valor que tuvieron antes de presentar la DTE.

En el caso del dinero en efectivo, se debía declarar por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 o en la fecha en la que finalizase el último período impositivo si el plazo para declarar finalizase antes del 31 de marzo de 2012.

A este respecto, el RDL 12/2012 fue modificado por el RDL 19/2012<sup>11</sup> que, en su Disposición Final 3ª, apartado 7, establecía que *“el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria 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”*.

---

<sup>11</sup> Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios.

### **3.1.3 CUANTÍA A INGRESAR**

Los contribuyentes que llevasen a cabo la regularización de su situación tributaria, según la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, debían “*presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10%*”. De esta forma, este tipo de gravamen permitió a los contribuyentes incumplidores regularizar su situación tributaria a un coste fiscal muy reducido<sup>12</sup>.

### **3.1.4 ÁMBITO TEMPORAL**

Esta regularización del RDL 12/2012 tuvo unos límites temporales. El primero de ellos, era el del plazo para presentar la autoliquidación, el cual tenía y se fijó el 30 de noviembre de 2012. Y, el segundo, tenía que ver con la titularidad de los bienes y derechos objeto de regularización, ya que, como hemos visto anteriormente, la norma sólo admitía la regularización de aquellos bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 2010 cuando el período impositivo coincidía con el año natural.

## **3.2 ÁMBITO SUBJETIVO**

Este proceso de regularización permitió la presentación de la DTE a los contribuyentes del IRPF, IS o IRNR que ostentasen la titularidad de bienes o derechos, siempre y cuando no hubiera recibido ninguna notificación de inicio de un procedimiento de investigación o comprobación sobre los impuestos o períodos impositivos objeto de regularización. De esta forma, para favorecerse de la regularización de rentas ocultas era necesario que se diesen dos condiciones que analizaremos en el siguiente epígrafe.

### **3.2.1 LA VOLUNTARIEDAD DE LA REGULARIZACIÓN**

A la hora de estructurar este proceso de regularización extraordinaria nos fijaremos en la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, que en su apartado 4, limita

---

<sup>12</sup> VELASCO MENAL, Sonia: “Luces y sombras de la declaración tributaria especial”, Actualidad Jurídica Aranzadi n.º 847, 2012.



el acceso a esta medida de regularización. Dicho apartado determina que: *“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”*.

Sobre este extremo se pronuncia la Exposición de Motivos del RDL 12/2012 en la que se considera *“importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la normal penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela”*.

En línea con lo anterior, la DGT aclaró en su Primer Informe que *“la declaración tributaria especial no producirá sus efectos (artículo 6 de la Orden HAP/1182/2012) en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se produzca después de la notificación por la Administración tributaria del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación por dichos impuesto y períodos”*<sup>13</sup>.

En el citado informe de la DGT se hizo una precisión en este sentido, ya que si se daba el caso de una comprobación o investigación que estaba sin concluir, el contribuyente no podía aprovecharse de la DTE para regularizar los impuestos y períodos impositivos objeto de dichas actuaciones de comprobación o investigación. Ahora bien, la presentación de la DTE sí podía ser aceptada en aquellos casos en los que una vez finalizase dicha comprobación *“ésta hubiese tenido alcance parcial y en la misma no hubiesen sido objeto de regularización elementos de la obligación tributaria en relación con los cuales debería surtir efectos la declaración tributaria especial”*.

---

<sup>13</sup>Informe de la DGT sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial. Publicado el 27 de junio de 2012.

### 3.2.2 EL TITULAR JURÍDICO

Por lo que podemos extraer del art. 2 de la Orden HAP/1182/2012: *“tendrán la consideración de titulares quienes ostenten la titularidad jurídica de los bienes o derechos. No obstante, cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial 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”*.

Lo que se pretendía así era facilitar al titular real la posibilidad de presentar la DTE toda vez que había tenido sus rentas ocultas gracias a un instrumento jurídico interpuesto no residente, es decir, que a quien correspondía la titularidad jurídica era a una sociedad interpuesta la cual no era residente en España, de la que se había valido para tener los bienes o derechos ocultos al fisco español. Por lo que, para darse la DTE, la titularidad jurídica tenía que pasar al haber del titular real con anterioridad a 31 de diciembre de 2013<sup>14</sup>.

## 4. EFECTOS

Los efectos que desplegaba la DTE tenían que ver con la reducción de la cuota tributaria, la no exigencia de recargos y sanciones, así como la exención de la responsabilidad administrativa o penal derivada de la comisión de una infracción tributaria o de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Los contribuyentes del IRPF, IS o IRNR podían regularizar su situación tributaria, pero esta regularización tenía unos límites que veremos a continuación:

En primer lugar, respecto al alcance de la regularización, la Orden HAP/1182/2012, en su artículo 6 exponía que se considerarían *“regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial”*. Asimismo, en el apartado 11

---

<sup>14</sup>IGLESIAS CASAIS, José Manuel y GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia: *“La evasión fiscal y su “amnistía”*. *La justicia tributaria en un contexto de crisis económica*. 2013, pag. 204

del Primer Informe de la DGT, se reconoce al contribuyente la posibilidad de hacer una autoliquidación complementaria haciendo uso del art. 27 LGT en caso de incumplimiento con otros impuestos y, así, regularizar de forma completa su situación tributaria. Según lo establecido en la Orden HAP/1182/2012, el *“importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del IS, aprobado por el RDL 4/2004 de 5 de marzo”*.

En segundo lugar, la presentación de la DTE suponía la condonación parcial en relación a la cuota tributaria. A este respecto, aunque incidiremos en ello en el epígrafe 7, debemos apuntar que el principio de reserva de ley se reconoce en los arts. 31.1, 133.1 y 133.3 de la CE y se desarrolla en los arts. 8 y 75 de la LGT.

En tercer lugar, se fijó que el valor de adquisición de los bienes y derechos de una DTE, desde el punto de vista fiscal, tendría validez desde la presentación de la declaración y consiguiente abono de la cuota tributaria. Esto supuso que se tuviera en cuenta en las próximas liquidaciones de IRPF, IS e IRNR. A la hora de presentar la DTE era factible que se diera una diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado, de esta manera se imponía como medida de precaución que en caso de que el primero superase al segundo en la fecha de presentar la DTE, en próximas transmisiones, serían computables las pérdidas en la medida que excedieran de la diferencia de ambos valores.

En cuarto lugar, respecto a la comprobación aislada de la DTE, la Orden HAP/1182/2012 establecía, en su artículo 7, que *“los datos relativos a la declaración tributaria especial obtenidos por la Administración Tributaria tienen carácter reservado”*.

Teniendo en cuenta lo anterior, lo cierto es que la AEAT, al recibir los datos de la DTE, podía revisar esa información y encontrar un incumplimiento en otros impuestos que no se podían regularizar mediante DTE, como son el IVA, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Patrimonio. Sí podían regularizar dichos tributos mediante declaración extemporánea, en los términos que marca el art. 27 LGT.

A este respecto, cabe añadir que la DGT, en su Primer Informe, se pronunciaba sobre la posibilidad de efectuar una comprobación aislada por parte de la AEAT y consideraba que “no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria (...) sin perjuicio de que, (...) la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado”.

Y en último lugar, una vez presentada la DTE, el obligado tributario no tenía que hacer frente al pago de prestaciones accesorias, como pueden ser los intereses de demora o los recargos que normalmente lleva aparejada una regularización voluntaria de su situación tributaria. En la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012, en su apartado 2, encontramos “*la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos*” por aquellos incumplimientos que derivasen en infracciones tributarias.

Pero lo cierto es que si nos remitimos al artículo 27 de la LGT, en su apartado segundo, ya está recogida la no exigencia de “*intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique*”. Sin embargo, la DTE avanzaba en este sentido, y haciendo uso de su carácter excepcional incluyó la no exigencia de recargos por declaración extemporánea.

Además de lo anterior, respecto a la responsabilidad penal de la regularización por la vía ordinaria (art. 27 LGT) encontramos que en el Código Penal, en su artículo 305.4 CP se establece que: “*se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al 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 o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias 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.*”

De esta manera, debemos precisar que en la regularización ordinaria del art. 27 LGT se produce el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria y, por tanto, el contribuyente previamente incumplidor queda exonerado de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, esto no sucede en el régimen de la DTE.

Para intentar solucionar este problema, el RDL 12/2012 introdujo un nuevo apartado 2 en el art. 180 LGT, por el que se establece 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 situación 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”*.

No obstante, dicha modificación no aclaró suficientemente el alcance penal de la regularización por medio de la DTE y, finalmente, la Ley Orgánica 7/2012, en su Disposición Adicional Única<sup>15</sup>, determinó 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 declaración tributaria especial prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público”*.

## **5. NATURALEZA JURÍDICA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL**

---

<sup>15</sup>CALVO VÉRGEZ, Juan: *“Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?”*. Crónica tributaria. N°146, 2013. pág. 15.

Toda vez que ya conocemos el marco normativo y los efectos que produce la DTE, nos parece necesario abordar la controversia generada en relación con la naturaleza jurídica de la DTE. Es evidente que se trata de una auténtica amnistía fiscal, pero, ¿cómo se articula dentro de nuestro sistema tributario?

En el art. 1 de la Orden HAP/1182/2012, se determina que la DTE “*participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad*”.

Hay quienes sostienen, como IGLESIAS CAPELLAS, que la DTE “*revela la estructura de un nuevo gravamen, de carácter temporal, naturaleza personal y directa, de sujeción voluntaria y, lo que resulta más sorprendente, alternativo al IRPF, IRNR e IS*”<sup>16</sup>.

Por su parte, SANZ DÍAZ-PALACIOS, considera que la DTE apuntala el sistema por el que se rigen las declaraciones extemporáneas cuando no han recibido notificación previa. De esta forma, el sujeto declarante tiene la opción de la vía ordinaria o la extraordinaria<sup>17</sup>.

A este respecto, en las diferencias entre la regularización voluntaria y la DTE, los profesores LÓPEZ LÓPEZ Y CAMPIONE concluyen que “*la declaración extemporánea sin requerimiento previo implica el reconocimiento de una deuda tributaria y obliga al sujeto a la perfecta identificación expresa del período impositivo de liquidación al que se refiere la declaración y los datos relativos a dicho período, a diferencia de lo que sucede respecto de la declaración tributaria especial*”<sup>18</sup>.

En resumen, una vez que hemos analizado ambas opciones de regularización, comprobamos que existen muchas coincidencias pero la principal diferencia por la que la DTE es más atrayente para el obligado tributario radica en que ésta supondrá la no

---

<sup>16</sup>IGLESIAS CAPELLAS, José Manuel: “*La regularización tributaria en tiempos de crisis*”. Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. n.º 350, 2012, pág. 10.

<sup>17</sup>SANZ DÍAZ- PALACIOS, José Alberto: “*Las amnistías fiscales en España*”. Editorial Aranzadi. 2014. pág. 86.

<sup>18</sup>LÓPEZ LÓPEZ, Hugo y CAMPIONE, Róger: “*La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz*”. Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad. n.º3, 2012. pág. 111.

exigencia de intereses de demora y recargos por declaración extemporánea y, además, el que el contribuyente únicamente debía ingresar el 10% del valor de los bienes y derechos previamente ocultados.

De este modo, compartimos la opinión de PÉREZ ROYO cuando afirma que: “estamos ante una situación totalmente diferente: una cosa es exonerar de responsabilidad a quien paga espontáneamente la totalidad de la deuda evadida, más los recargos e intereses correspondientes, y otra, muy distinta, otorgar el perdón a quien sigue sin pagar la deuda que en su día defraudó, aunque ingrese en su lugar, previo ofrecimiento del Gobierno, un «gravamen especial de atracción de rentas», cuyo importe en muchos casos no llegará a la tercera o cuarta parte de lo defraudado, sin incluir intereses. Aplicar la excusa absolutoria a estos supuestos supone alterar radicalmente el juicio de reproche que sobre el delito fiscal se contiene en el Código Penal”<sup>19</sup>.

## 6. EL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD

Una vez analizado el régimen jurídico de la DTE, debemos hacer referencia al recurso de inconstitucionalidad que interpuso el Grupo Parlamentario Socialista contra la Disposición Adicional 1ª del RDL 12/2012.

Cumpliendo con el requisito necesario que marca la Constitución de reunir la firma de un mínimo de 50 diputados para presentar el recurso ante el Tribunal Constitucional (art. 162 CE), este recurso fue admitido por el pleno del TC el 16 de julio de 2012.

A grandes rasgos, el recurso se fundamentó en dos motivos. Por un lado, en la vulneración del art. 86 CE, mediante el cual se dispone que *“en caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho*

---

<sup>19</sup> PÉREZ ROYO, Fernando: *“Más que una amnistía”*. Revista española de Derecho Financiero nº154 parte Tribuna, 2012. pág. 3



*electoral general*”. Por otro lado, en la vulneración del art. 31.1 CE, que reconoce los principios materiales de justicia tributaria (capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad) por los que se rige nuestro sistema tributario y que reza lo siguiente: *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo”*.

En relación con el primer motivo alegado debemos hacer referencia a que, en la actualidad, el uso que hacen los Gobiernos (da igual el signo político) del Decreto-ley, es un debate muy recurrente en el ámbito político y jurídico. Como era de esperar, el RDL 12/2012 no estuvo exento de polémica en este sentido.

Si atendemos a lo que nos dice el art. 86 CE, el Gobierno sólo va a poder hacer uso del Decreto-ley cuando se dé una situación de extraordinaria y urgente necesidad. Pero, el TC, se muestra más flexible al manifestar que este requisito *“no puede entenderse de manera restrictiva, sino que hay un cierto margen de apreciación del Gobierno que le permite discernir con gran flexibilidad la concurrencia o no de tales circunstancias”*<sup>20</sup>.

Llegados a este punto, cabe preguntarnos qué causas o razones fueron las que llevaron al Gobierno a elaborar y aprobar el RDL 12/2012. La razón principal la encontramos en la Exposición de Motivos de dicha norma que, de manera resumida, viene a decir que las medidas tributarias (entre las que se encuentra la DTE) eran urgentes y necesarias debido a la situación de crisis económica y, también, al objetivo de reducción del déficit público.

De esta manera, el Gobierno encontró tanto en la coyuntura económica como en el excesivo déficit público (en aquel momento representaba el 8,5% del PIB<sup>21</sup>) sus *“razones de peso”* para cumplir con el mandato constitucional de *“extraordinaria y urgente necesidad”* (art. 86 CE). Aunque no se mencione expresamente, había otra causa que era evidente, y era la dificultad que encontraba el Estado para obtener los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades públicas.

---

<sup>20</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº182/1997, de 28 de octubre, Fundamento Jurídico 3º.

<sup>21</sup>[https://elpais.com/economia/2012/04/23/actualidad/1335172212\\_865341.html](https://elpais.com/economia/2012/04/23/actualidad/1335172212_865341.html). Consultado el 12 de febrero de 2020.



El entonces Ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, esgrimió como argumento a favor de la DTE que su impacto sería muy positivo en la recaudación de ingresos públicos. Como hemos indicado anteriormente, el cálculo que se hacía desde el Ministerio preveía que podía dejar en torno a los 2.500 millones de euros. Finalmente, las previsiones estuvieron lejos de la realidad del capital afluído, ya que se recaudó 1.193 millones de euros, de un total de 40.000 millones de euros que dejaron de estar ocultos al fisco gracias al proceso de regularización.

En relación con el segundo motivo alegado, considera también que la aplicación del RDL 12/2012 lo hace en detrimento del “deber de contribuir” (art. 31.1 CE). Los diputados recurrentes, afirman que el principio de justicia tributaria se ve comprometido toda vez que se da la posibilidad de realizar un pago del 10% del importe de las rentas declaradas en sustitución de todas las obligaciones tributarias exigibles, con la quiebra de los principios de generalidad (quienes se acojan a la DTE quedan exonerados del deber de contribuir), de igualdad (ciudadanos en situaciones jurídicamente comparables son objeto de un trato diferente), de capacidad económica (por eximir de tributación a los contribuyentes de mayor capacidad económica) y de progresividad (al aplicarse un pago único de 10% con independencia de la cuantía de la renta declarada).

A este respecto se ha pronunciado en sentido contrario CAZORLA PRIETO, quien considera que estamos ante un Decreto-ley que “no afecta al deber de contribuir de todos los ciudadanos (...), sólo afecta a los que caigan dentro de su ámbito subjetivo y objetivo”. Por tanto, no comparte que exista una modificación general del deber de contribuir (art. 31 CE). Asimismo, añade que estamos ante unas normas con un carácter de “excepcionalidad y singularidad” que complican bastante el análisis de cómo afectan al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>22</sup>.

## **7. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

La sentencia se puede dividir en dos partes. En primer lugar, respecto a la forma

---

<sup>22</sup>CAZORLA PRIETO, Luis María: “La inserción de la llamada amnistía fiscal”. Revista Española de Derecho Financiero. n.º 157, 2013. pag. 76

en que se aprueba el RDL 12/2012 y si se dan los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad. En segundo lugar, tiene que ver con el contenido de la DTE y su adecuación o no a los principios materiales de justicia tributaria.

Después de exponer la DTE desde el punto de vista objetivo y subjetivo, conocer su naturaleza jurídica y hacer un repaso de las principales alegaciones del recurso que interpuso el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados a dicha medida, nos adentramos a analizar la sentencia que dictó el Tribunal Constitucional el 8 de junio de 2017 (a partir de ahora STC 73/2017).

De forma previa, hemos observado que estamos ante una sentencia de gran impacto mediático, esto es debido claramente a la polémica que ya generó en su momento la DTE cuando fue aprobada, como hemos visto anteriormente, por la vía del Decreto-ley. Pero, también, por la propia medida en sí: sus efectos, la publicación de los nombres de los amnistiados, el recurso del partido de la oposición pidiendo inconstitucionalidad de la norma, etc.

Como hemos comentado anteriormente, el objetivo de este trabajo es analizar la adecuación de la DTE a los principios constitucionales de reserva de ley y a los principios materiales de justicia tributaria en el ámbito financiero-tributario.

Aunque el TC hizo un recorrido previo de lo que lleva aparejado este proceso de regularización especial, nos centraremos en lo que expuso sobre el uso del Decreto-Ley que, como ya sabemos, su aprobación únicamente es posible en casos de extraordinaria y urgente necesidad.

A este respecto, debemos tener presente que existe la posibilidad de regular medidas tributarias mediante el Decreto-Ley, aunque siempre teniendo en cuenta las condiciones que impone expresamente la propia Constitución. Dichas condiciones vienen recogidas en el art. 86.1 CE y son dos: por un lado, que concurra una situación de extraordinaria y urgente necesidad y, por el otro, que el Decreto-ley no afecte *“a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I”*. Entre ellos, se incluye el art. 31.1 CE, que recoge el deber de los ciudadanos de contribuir *“al*

*sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.*

La interpretación del TC del precepto mencionado consiste en que un Decreto-ley afecta a los deberes y libertades cuando se produzca *“un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario”*<sup>23</sup>. En este sentido, el TC pretendía analizar hasta qué punto el RDL 12/2012 está causando un perjuicio al deber de todos a contribuir. Para ello, se centró en la importancia de los tributos (IRPF, IS e IRNR) que se han visto afectados con la medida. Ahondando en la trascendencia que tienen para el sistema tributario, el Tribunal hizo referencia al Informe anual de recaudación tributaria de la AEAT y puso de manifiesto datos oficiales como el que, en el año 2010, el IRPF representó el 41,8% del total de ingresos tributarios (159.536 millones de euros), el IS el 10,15%, y el IRNR el 1,61%.

De esta manera, el Tribunal recordó sentencias anteriores donde llegó a la conclusión de que estamos ante un impuesto, el IRPF, que es *“uno de los pilares estructurales del sistema tributario español”*<sup>24</sup>. Y, para asentar este criterio, expuso 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”*. Respecto del IS, consideró que, conjuntamente con el IRPF, es una pieza básica del sistema tributario y que por tanto su modificación también puede poner en compromiso el reparto de la carga tributaria. Y el IRNR, aunque tenga menor incidencia en términos recaudatorios, no deja de ser un tributo que va de la mano con los dos anteriores.

Para fundamentar su fallo, el TC observa que este proceso de regularización especial venía a cambiar el tipo de gravamen ordinario por un tipo proporcional del 10%, ya que no se le aplicaban los correspondientes recargos, intereses de demora o sanciones tributarias o penales. De esta forma, el Tribunal consideró que como resultado teníamos

---

<sup>23</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº73/2017, de 8 de junio, Antecedente 1º.

<sup>24</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº73/2017, de 8 de junio, Fundamento Jurídico 3º.

*“una condonación parcial de la obligación tributaria principal y una condonación total de las consecuencias accesorias”*<sup>25</sup>.

Llegados a este punto, el Tribunal recuerda en su STC 189/200526, que hace referencia a las modificaciones tributarias llevadas a cabo mediante el Real Decreto-ley 7/1996. Esta sentencia les sirvió para argumentar o reforzar su postura con respecto a este proceso de regularización especial, el cual consideraron que había incidido *“directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades”*, vulnerando por ello el art. 86.1 CE.

Para completar su postura, el Tribunal se refirió a las alegaciones del Abogado del Estado, que las hizo con el ánimo de justificar la legitimidad de la medida aprobada por el Gobierno. Dichas alegaciones eran: la necesidad de ajustar el déficit público para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria (art. 135 CE), las recomendaciones de la OCDE sobre la conveniencia de promover procedimientos especiales de regularización voluntarias, las experiencias de otros países y la equiparación de la exoneración de responsabilidad penal frente a regularizaciones tributarias voluntarias realizadas antes del inicio de actuaciones de comprobación tributaria.

Sobre la necesidad de cumplir con el art. 135 CE, el principio de estabilidad presupuestaria, es interesante lo que señalan autores como LÓPEZ y CAMPIONE que creen que *“es evidente que no cualquier medida que afecte a los principios ha de considerarse inconstitucional. Es más, en ocasiones ello será necesario en aras de la prosecución de otros fines que también gozan de un respaldo constitucional”*<sup>27</sup>.

Sin embargo, a este respecto el TC consideró que: *“la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31. 1*

---

<sup>25</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº73/2017, de 8 de junio, Fundamento Jurídico 3º.

<sup>26</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº189/2005, de 7 de julio, Fundamento Jurídico 3º.

<sup>27</sup>LÓPEZ LÓPEZ, Hugo y CAMPIONE, Roger: *“La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz*. Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad. Nº3, 2012, pág. 120.

*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”<sup>28</sup>.*

En función de todo lo expuesto, el Tribunal concluyó que resultaba evidente que la DTE no tenía cabida en nuestro ordenamiento jurídico, ya que contravenía el art. 86.1 CE. De este modo, declaraba la nulidad e inconstitucionalidad de la disposición estudiada, precisando que *“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 (por todas, STC 189/2005, FJ 9)”*.

## **8. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL Y SU ADECUACIÓN A LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA**

Como ya hemos visto con anterioridad, el desarrollo de nuestro sistema tributario pivota sobre los principios constitucionales de justicia en materia tributaria. Estos se encuentran recogidos en el art. 31.1 CE. A continuación definiremos brevemente cada uno de estos principios y analizaremos la posible inconstitucionalidad de la DTE por suponer una quiebra de los principios materiales de justicia tributaria, como así deja entrever la propia STC 73/2017, de 8 de junio.

---

<sup>28</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº73/2017, de 8 de junio, Fundamento Jurídico 5º.

## 8.1. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Este es un principio básico para el entender la medida y límites que se establecerán para el pago del tributo. En este sentido, es interesante la descripción que aporta el TC, que lo considera una exigencia coherente para el legislador tributario puesto que *“habrá de buscar la riqueza allí donde se encuentre”*<sup>29</sup>.

Como sostiene RODRÍGUEZ BEREIJO, el principio de capacidad económica está claramente relacionado con el de generalidad y el de igualdad. A este respecto señala: *“es claro que un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga fiscal equitativo si todos los que exteriorizan manifestaciones de capacidad económica contribuyen de acuerdo con ella al sostenimiento del gasto público y lo hacen con igualdad (ante la ley y en la ley) sin diferenciaciones de trato o discriminaciones que carezcan de justificación objetiva u razonable o sean desproporcionadas”*<sup>30</sup>.

La abundante jurisprudencia del TC respecto de dicho principio es resumida en la STC 193/2004<sup>31</sup>. En dicha sentencia, el Tribunal expone que el principio de capacidad económica, al igual que los otros principios, se erige como un *“criterio inspirador”* y *“un principio ordenador del sistema tributario”*. Asimismo, recuerda que cualquier tributo lo que hace es gravar un hecho imponible revelador de capacidad económica y que ese hecho imponible tiene ir aparejado de una manifestación de riqueza. Finaliza señalando que, aunque el hecho de que exista capacidad económica es motivo suficiente para dar cumplimiento al propio principio, el legislador deberá siempre respetar los límites que derivan de dicho principio<sup>32</sup>.

De esta forma, este principio ejerce de límite a la imposición, ya que el impuesto no puede sobrepasar la capacidad económica del contribuyente. Tiene siempre que

---

<sup>29</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº27/1981, de 20 de julio, Fundamento Jurídico 4º.

<sup>30</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: *“Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”*. Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid, nº13, 2005, pág. 237

<sup>31</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº193/2004, de 4 de noviembre, Fundamento Jurídico 5º.

<sup>32</sup>Por ejemplo: STC 19/1987, Fundamento Jurídico 3º; STC 182/1997, Fundamento Jurídico 6º; STC 276/2000, Fundamento Jurídico 4º; STC 37/1987, Fundamento Jurídico 13º; STC 194/2000, Fundamento Jurídico 4º; STC 14/1998, Fundamento Jurídico 11º; STC 221/1992, Fundamento Jurídico 4º.

respetar la exención del mínimo vital que a su vez está directamente relacionado con el principio de no confiscatoriedad<sup>33</sup>.

En función de todo lo expuesto, podemos concluir que, en el régimen de la DTE, la capacidad económica no es la que determinaba los elementos de este gravamen especial, sino que se hacía con base en otras motivaciones que no tienen nada que ver con la capacidad económica del obligado tributario. Esto suponía, en definitiva, un agravio comparativo entre contribuyentes que cumplieron sus obligaciones en tiempo y forma con quienes no lo hicieron y se acogieron a la DTE.

## 8.2. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad en materia tributaria es una especificación del principio de igualdad ante la ley recogido en el art. 1.1 de la CE. Tiene dos sentidos para entenderlo: el sentido horizontal y el sentido vertical. El primero quiere decir que deben ser tratados por igual aquellos que tienen una capacidad económica igual; y el segundo, que deben ser tratados de forma desigual los que tienen capacidades económicas diferentes<sup>34</sup>.

Como hemos visto anteriormente, se trata de un principio directamente relacionado con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica.

Así lo determina el TC dispone en su STC 27/1981 cuando afirma que: "*la igualdad que aquí se proclama va íntimamente relacionada con el principio de progresividad y de igualdad. Una cierta desigualdad cualitativa es imprescindible para entender cumplido este principio*"<sup>35</sup>.

De modo que estamos ante un principio clave que no va a permitir un trato tributario diferente en situaciones en las que los contribuyentes manifiesten una misma capacidad económica. El legislador, de esta forma, debe tener en cuenta la situación

---

<sup>33</sup> VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): "*Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*". 3ª Edición, 2016, pág. 51.

<sup>34</sup> VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): "*Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*". 3ª Edición., 2016, pág. 52.

<sup>35</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional nº27/1981, de 20 de julio, Fundamento Jurídico 4º.

económica de cada contribuyente a la hora de aplicar una carga tributaria y “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales<sup>36</sup>.”

Centrándonos ahora en lo que una medida como la DTE suponía a la igualdad tributaria, el TC aclara que el tratamiento fiscal diferente entre rentas regulares e irregulares “*evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el art. 31 C.E., pues el resultado en los supuestos referidos no es otro que el de que quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior*” (STC 46/2000, Fundamento Jurídico 8°).

En nuestro punto de vista, desde un principio ya nos parecía que la DTE vulneraba el principio de igualdad por estar directamente relacionado con el de capacidad económica (el cual ya hemos analizado) pero por si nos podía generar alguna duda, la jurisprudencia del TC nos reafirma en esta idea. Ciertamente, nos parece que la DTE suponía una quiebra de la igualdad tributaria desde el momento en que se da un tratamiento fiscal diferente entre quienes manifestaron una misma capacidad económica.

### **8.3. EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

Lo podemos identificar al inicio del art. 31.1 CE con el “todos” mediante el que, tal y como señalan FERNÁNDEZ AMOR y MASBERNAT, “el legislador constitucional impone que el ejercicio del poder tributario no suponga un trato diferenciado entre contribuyentes si no hay una justificación adecuada en el ordenamiento”<sup>37</sup>.

La jurisprudencia del TC lo describe de manera nítida al concluir que es “*el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les*

---

<sup>36</sup> FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y MASBERNAT, Patricio: “*La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate*”. Estudios Constitucionales. nº2, 2013, pág. 503

<sup>37</sup> FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y MASBERNAT, Patricio: “*La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate*”. Estudios Constitucionales. nº2, 2013, pág. 500.



*convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas (...)*”<sup>38</sup>.

Por tanto, considera el TC que el principio de generalidad debe ser entendido también como “*la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado*”<sup>39</sup>.

De este modo, esta prohibición expresa de privilegios tributarios discriminatorios por parte del TC, nos parece determinante para reforzar la conclusión a la que hemos llegado: que la DTE no se adecúa al principio de generalidad. Hay quienes sostienen que la DTE, aunque suponía una quiebra del principio de generalidad, era constitucionalmente aceptable porque respondía a fines de interés general<sup>40</sup>. Nos mostramos contrarios a esta tesis, ya que no nos parece aceptable trasladar un fallo en la recaudación del sistema tributario a los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones tributarias. A nuestro juicio existen otras formas de recaudar y mejorar el sistema tributario sin necesidad de vulnerar la CE.

#### **8.4. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD**

El principio de progresividad, va a ser el encargado de llevar a la práctica el principio de igualdad, con el que está directamente conectado. Así, los contribuyentes van a tener que hacer frente a las respectivas cargas tributarias atendiendo siempre al nivel de renta o de riqueza que tengan. Al mismo tiempo, según FERNÁNDEZ AMOR y MASBERNAT, la progresividad va a servir “también de indicador para distribuir las cargas del Estado en función de la riqueza de los ciudadanos y ciudadanas poniendo, a su

---

<sup>38</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº96/2002, de 25 de abril, Fundamento Jurídico 7º.

<sup>39</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº96/2002, de 25 de abril, Fundamento Jurídico 7º.

<sup>40</sup>CAZORLA PRIETO, Luis María: “La inserción de la llamada *amnistía fiscal* en nuestro ordenamiento jurídico”. Revista española de Derecho Financiero n.º 157. 2013. pág. 84

vez, en funcionamiento un principio de solidaridad”<sup>41</sup>. Además, la progresividad va a ser fundamental para llevar a cabo una política auténtica de distribución constitucionalmente justa<sup>42</sup>.

A este respecto, el TC considera que la igualdad, progresividad y capacidad económica son conceptos directamente relacionados, hasta el punto de que *“una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta”*<sup>43</sup>.

El TC admite la complejidad de este principio a la hora de abordar su cumplimiento por *“la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio”*<sup>44</sup>, poniendo de relieve que es un principio limitado por otro principio, el de no confiscatoriedad.

Además de lo anterior, la doctrina considera que *“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”*<sup>45</sup>. Esto quiere decir que el grado de cumplimiento de este principio va a estar determinado por la naturaleza del tributo. Y para ello, el TC fija una posición clara con respecto al IRPF e IS, exponiendo 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*

---

<sup>41</sup> FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y MASBERNAT, Patricio: *“La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate”*. Estudios Constitucionales. nº2, 2013. pág. 504

<sup>42</sup> FERREIRO LAPATZA José Juan; MARTÍN FERNÁNDEZ Javier; y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: *“Curso de Derecho tributario. Sistema tributario español”*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. 2013. pág. 61

<sup>43</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional nº27/1981, de 20 de julio, Fundamento Jurídico 4º.

<sup>44</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional nº150/1990, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico 9º.

<sup>45</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional nº7/2010, de 27 de abril, Fundamento Jurídico 6º.

*de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta*”<sup>46</sup>.

En función de todo lo expuesto, nos parece importante incidir en que la DTE modificaba las tres figuras que representan la imposición sobre la renta de personas físicas y personas jurídicas en nuestro ordenamiento tributario.

## **8.5. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

Se trata del último de los principios reconocidos en el art. 31.1 CE y mediante el cual el legislador constitucional limita el ejercicio del poder tributario a la hora de recaudar ingresos por parte del Estado.

Nos encontramos ante un principio de gran importancia, ya que va a ejercer de protector de derechos y libertades con blindaje constitucional como es el caso del derecho a la propiedad, recogido en el art. 33 de la CE, así como la libertad de empresa, art. 38 de la CE.

Existen en la doctrina constitucional pocas referencias a este principio pero en lo que coinciden en señalar del mismo es que *“la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio*”<sup>47</sup>.

Asimismo, en la sentencia citada, el TC admite *“la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio*”.

---

<sup>46</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº73/2017, de 8 de junio, Fundamentos Jurídicos 3º y 4º.

<sup>47</sup>Sentencia del Tribunal Constitucional nº150/1990, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico 9º.

Llegados a este punto compartimos el criterio de PÉREZ ROYO<sup>48</sup>, quien considera que el principio de no confiscatoriedad es de carácter ideológico o político, más que estrictamente jurídico. De ahí su complejidad para discernir en qué supuestos se incumple o no, lo que nos lleva en cualquier caso a concluir que la DTE no afecta al principio de no confiscatoriedad, ya que en ningún caso el tipo de gravamen que aplica (10%) supone un agotamiento ni una merma importante de la riqueza del contribuyente.

## 9. CONCLUSIONES

En un principio, y teniendo en cuenta el contexto económico que atravesaba España, nos parece razonable que cualquier Gobierno se proponga como objetivo reducir el excesivo déficit público y que, en consecuencia, intente hacerlo mediante mecanismos de regularización tributaria que favorezcan el aumento de ingresos fiscales.

Pero como es lógico en un Estado de Derecho como el nuestro, las medidas políticas de un Gobierno deben adecuarse, en último término, a los principios constitucionales que regulan nuestro sistema tributario.

En ese sentido, si nos centrásemos sólo en la forma en la que se aprueba la norma que ha sido objeto de estudio, podríamos concluir brevemente que el uso del Decreto-Ley, para el caso de la DTE, se encuentra fuera de esos límites que marca la Constitución y supone una vulneración, tal y como falló el TC, del art. 86.1 CE (que ya hemos analizado en el epígrafe 7 de este trabajo).

Como decíamos al principio, la situación económica nos parece argumento suficiente para llevar a cabo medidas tendentes a regularizar rentas previamente ocultadas, pero en este caso no se cumplen los requisitos necesarios para utilizar la figura del RDL. Y, la realidad, es que a la vista de los resultados de la DTE, es evidente que el propósito del Gobierno quedó muy lejos de lo que finalmente supuso en ingresos, que fueron muy escasos para reducir el déficit público. Con todo y con eso, seguimos creyendo que es razonable e incluso necesario articular medidas para que florezcan las rentas que están

---

<sup>48</sup>PÉREZ ROYO, Fernando: *“Derecho financiero y tributario. Parte general”*. Editorial Civitas. Edición 2013. pág. 40.

ocultas para la Administración.

En relación con la adecuación de la DTE a las exigencias de los principios materiales de justicia tributaria entendemos que, aunque pudiera concurrir una situación de extraordinaria y urgente necesidad, no estaba justificada la modificación sustancial del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo basado en los principios de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad, que han sido claramente vulnerados. Esta medida supuso un tratamiento desigual de situaciones en las que los contribuyentes manifestaron una misma capacidad económica. Por tanto, consideramos que se produjo una vulneración de los principios materiales de justicia tributaria.

Para reforzar nuestra postura, creemos necesario recordar que esta no es la primera vez que en España se lleva a cabo una amnistía fiscal, y en ningún caso han conseguido disuadir que sigan sucediéndose incumplimientos tributarios. A nuestro juicio, esto redundaría en un descrédito de la Hacienda Pública, ya que los contribuyentes que han cumplido con sus obligaciones tributarias no van a entender un trato fiscal distinto con respecto a quienes estaban incumpliendo con el deber de contribuir.

De cara al futuro, contemplamos dos posibles consecuencias de la STC 73/2017. Por un lado, podríamos pensar que al no entrar el TC a revisar a fondo la adecuación de la DTE con los principios materiales de justicia tributaria, la sentencia queda finalmente como una suerte de reproche al Gobierno que no tiene repercusiones jurídicas importantes como para no plantearse volver a implementar una medida de regularización. Por otro lado, creemos que la DTE puede servir para lograr un aumento de la conciencia fiscal de la ciudadanía, el cual se podrá traducir en una mayor exigencia a los distintos Gobiernos para que no se repitan más amnistías y para que se apueste por una mejora en los mecanismos de control y lucha contra el fraude.

## BIBLIOGRAFÍA

ARTACHO MARTÍN LAGOS, Diego: “*Amnistía fiscal: ¿y ahora qué hacemos?*”. Boletín conocimiento asesor diario. Artículo fiscal. Extraído de: <https://www.rcd.legal/wp-content/uploads/2012/06/Amnistia-fiscal.pdf>. Consultado el 12 de febrero de 2020.

CALVO VÉRGEZ, Juan: “*Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?*”. Crónica tributaria. n.º146, 2013.

CAZORLA PRIETO, Luis María: “*La inserción de la llamada amnistía fiscal*”. Revista Española de Derecho Financiero. n.º 157, 2013.

DE VICENTE DE LA CASA, Fernando: “*Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*”. Crónica tributaria. n.º 144, 2012.

FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y MASBERNAT, Patricio: “*La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate*”. Estudios Constitucionales. n.º2, 2013.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: “*Curso de Derecho tributario. Sistema tributario español*”. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2013.

LAGO PEÑAS, Santiago (dir.): “*Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?*”. Estudios de la Fundación. Serie Economía y sociedad, 2018.

LÓPEZ LABORDA, Julio y RODRIGO SAUCO, Fernando: “*El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?*”. Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública, n.º163, 2002.

IGLESIAS CAPELLAS, José Manuel: “*La regularización tributaria en tiempos de crisis*”. Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. n.º 350, 2012.

LÓPEZ LÓPEZ, Hugo y CAMPIONE, Róger: “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: *Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz*”. Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad. Nº3, 2012.

PÉREZ ROYO, Fernando: “*Más que una amnistía*”. Revista española de Derecho Financiero nº154 parte Tribuna, 2012.

PÉREZ ROYO, Fernando: Derecho financiero y tributario. Parte general. Editorial Civitas. Edición, 2013.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “*Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*”. Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid, nº13, 2005.

SANZ DÍAZ- PALACIOS, José Alberto: “*Las amnistías fiscales en España. La Declaración Tributaria Especial del año 2012 y el Delito de Blanqueo de Capitales*”. Editorial Aranzadi, 2014.

SOTO BERNABEU, Laura: “*La declaración tributaria especial: una reflexión retrospectiva*”. Crónica tributaria. n.º164, 2017.

VELASCO MENAL, Sonia: “*Luces y sombras de la declaración tributaria especial*”, Actualidad Jurídica Aranzadi n.º 847, 2012

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): “*Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*”. 3ª Edición, 2016.

## WEBGRAFÍA

<https://economistas.es/una-amnistia-fiscal-se-perdona-los-defraudadores/>.

Consultado el 12 de febrero de 2020.

<https://www.elmundo.es/elmundo/2013/01/23/economia/1358940462.html>.

Consultado el 12 de febrero de 2020.

[https://elpais.com/politica/2012/04/12/actualidad/1334263058\\_705867.html](https://elpais.com/politica/2012/04/12/actualidad/1334263058_705867.html).

Consultado el 12 de febrero de 2020.

[https://elpais.com/economia/2012/04/23/actualidad/1335172212\\_865341.html](https://elpais.com/economia/2012/04/23/actualidad/1335172212_865341.html).

Consultado el 12 de febrero de 2020.

