



# La amnistía fiscal en España.

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Orihuela

Curso de Adaptación Grado a Administración y Dirección de Empresas.

Trabajo Fin de Grado 2017/2018

Trabajo realizado por Joaquina Faz Arques, tutelado por el Profesor Don Luis Llamas Fuentes.



Pero Saúl dijo: A nadie se matará hoy, porque hoy el SEÑOR ha hecho liberación en Israel. La Biblia. Libro I de Samuel. Capítulo 11. Versículo 13.

## ÍNDICE DE CONTENIDO

1. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO. ....	8
2. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL. ....	9
2.1 Amnistía.....	9
2.2 Amnistía fiscal. ....	9
2.3 Evasión fiscal.....	11
3. PROCESOS DE REGULARIZACIÓN FISCAL. ....	12
3.1 Las dos amnistías de la Transición (1976 – 1982).....	14
3.1.1. Ley de amnistía de 1977. ....	14
3.1.2 El proceso. ....	15
3.1.3 Ley de medidas urgentes de reforma fiscal.....	17
3.1.4 Extremos legales. ....	21
3.1.5 Los resultados. ....	23
4. LOS PAGARÉS DE BOYER (1984 – 1990).....	24
4.1 Orden de emisión de Deuda del Tesoro.....	24
4.2 El análisis.....	26
4.2.1 El ejemplo de algunos. ....	27
4.3 Referencia a las SICAV.....	27
4.3.1 Motivo de creación de la SICAV ....	28
5. EL CANJE DE LOS PAGARÉS DE SOLCHAGA (1991 – 1990) ....	30
5.1 Varias emisiones.....	30
5.2 Orden de emisión de Deuda Pública Especial.....	31
5.3 El Proceso. ....	37
5.4 Los resultados. ....	37

6. EL INTENTO DE JOSÉ LUIS RODRÍGUEZ ZAPATERO.....	39
6.1 La Lista Falciani.....	39
7. MONTORO. LA ÚLTIMA AMNISTÍA.....	41
7.1 El Decreto Ley.....	41
7.1.3 El recurso interpuesto por el PSOE.....	49
7.1.4 La defensa del abogado del Estado.....	51
7.1.5 La Sentencia.....	53
7.1.6 El Análisis.....	54
7.1.7 Cuanto se recaudó.....	56
7.1.8. Algunos beneficiados.....	57
8. LA REFLEXIÓN.....	60



## **ABREVIATURAS**

CE	Constitución Española
BOE	Boletín Oficial del Estado
LGT	Ley General Tributaria
RD	Real Decreto
SA	Sociedad anónima
SICAV	Sociedad de inversión de capital variable
IIC	Instituciones de Inversiones Colectivas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
EEUU	Estados Unidos
HSBC	Hongkong and Shanghai Banking Corporation Limited
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
PSOE	Partido Socialista Obrero Español
IS	Impuesto sobre Sociedades
IRNR	Impuesto sobre la renta de no residentes
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
PIB	Producto Interior Bruto
AATC	Autos del Tribunal Constitucional
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
FMI	Fondo Monetario de Inversión
PP	Partido Popular
ADIF	Administrador de Infraestructuras Ferroviarias

## **RESUMEN.**

Tras la proclamación de la Constitución de 1978, Gobiernos de todo el mundo han concedido, como parte de sus políticas impositivas, medidas de perdón fiscal más o menos generales. A pesar de esta habitual concesión y de la controversia social que siempre les acompaña, el análisis económico de las amnistías fiscales se encuentra todavía en sus inicios.

España ha sido testigo de cuatro "regularizaciones fiscales", la primera de ellas en 1976 y 1977, aunque en cierto modo disfrazada, en 1984 con Miguel Boyer al frente del Ministerio de Hacienda, la de Carlos Solchaga en 1991 y la última la de Montoro en 2012. Analizamos formas y efectos de cada una de ellas.

El presente trabajo pretende la investigación de la amnistía fiscal en España. Para ello, se ha procedido a la conceptualización de la amnistía así como su aplicación al ámbito fiscal.

Finalmente se he realizado un análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC 73/2017, de 8 de junio) por la que anula el Real Decreto-Ley 12/2013, de 30 de marzo.

## **ABSTRACT.**

Since the 70s, governments around the world have granted, as part of their tax policies, measures of tax amnesty of different scope. Despite this usual concession and the social controversy that always accompanies them, the economic analysis of tax amnesties is still in its first stages.

Spain has witnessed four 'fiscal regularizations', the first of them during 1976 and 1977, although somewhat disguised, in 1984 with Miguel Boyer at the head

of the Ministry of Finance, that of Carlos Solchaga in 1991, In 2010 (although not considered as such), with José Luis Rodríguez Zapatero in power, the Government got knowledge of the existence of opaque accounts at HSBC in Switzerland, and the last one of Montoro in 2012. We analyzed forms and effects of each of them.

The present work intends a brief analysis of the tax amnesty in Spain. Application and consequences from a legal and fiscal scope.

Finally, an analysis was made of the Constitutional Court's Judgment (STC 73/2017, of June 8), which annuls 'Real Decreto Ley' 12/2013, of March 30.



## **1. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO.**

El fraude fiscal, en cualquiera de las formas que éste puede adoptar, se considera una conducta nociva para la sociedad. El mismo, dificulta en gran medida el cumplimiento del mandato constitucional del artículo 31 de la Carta Magna de 1978: “todos los españoles deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirando en los principios de igualdad y progresividad, sin que en ningún caso tenga alcance confiscatorio”.

El presente estudio está basado en la investigación de “la amnistía fiscal” en España, entendida como una norma o conjunto de normas aprobadas por el Gobierno y el Parlamento con el fin de que los defraudadores de impuestos regularicen su situación fiscal pagando, en el peor de los escenarios, únicamente un porcentaje de los impuestos que, en principio, les hubiera correspondido satisfacer de no existir esta situación.

Para ello, se hace imprescindible el análisis de cada uno de los periodos de gracia o perdón que ha concedido el ejecutivo antes y después de la proclamación de nuestra Carta Magna en 1978.

## 2. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL.

### 2.1 Amnistía.

La **amnistía** es un **acto jurídico que constituye el olvido legal de delitos y la consiguiente extinción de responsabilidad de sus autores**. La palabra, como tal, proviene del griego ἀμνηστία (amnestía), que significa 'olvido'. (Significados.com)

En este sentido, la amnistía significa que quienes hubieran podido ser declarados culpables de un delito o, en general, de una conducta ilícita, pasan a no ser imputables por ello, debido a que la infracción del ordenamiento jurídico de que podrían haber sido acusados ha desaparecido o, al menos, la responsabilidad de cumplir la sanción establecida anteriormente.

### 2.2 Amnistía fiscal.

SOTELO, E (2010). No existe una definición legal de lo que se conoce por amnistía en materia tributaria. Según la literatura especializada, las experiencias comparadas y las locales en nuestro sistema jurídico, las amnistías comprenden un programa o paquete de medidas tributarias que se podrían bien calificar dentro de un concepto más general de beneficio tributario. Éstas conllevan, normalmente, una condonación total o parcial de componentes de ciertas deudas tributarias (p.e. tributo, multa, intereses moratorios, compensatorios, IPC), su fraccionamiento o su aplazamiento, o ambos, y/o rebajas en los factores de actualización de la deuda. Las amnistías tributarias pueden, a su vez, ir acompañadas del perdón de sanciones administrativas no pecuniarias y hasta, a veces, de tipo criminal.

Para Santiago Álvarez García, citado por (Lerman, A., 1986), según la cual «por amnistía fiscal se entiende una medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes, que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a impuestos de períodos precedentes o haberlo hecho parcialmente, y que ahora declaran por entero» (pág. 395).

Así pues, podemos definir la amnistía fiscal, de forma sucinta, como la condonación generalizada de determinadas obligaciones tributarias, principales y/o accesorias, ya devengadas, a cambio, como mucho, de una parte, más o menos amplia, del valor de los hechos y bases imponibles no declarados.

La amnistía fiscal se viene realizando por parte de los gobiernos cada cierto periodo de tiempo con el fin de regularizar activos que se encuentran fuera del alcance de las arcas públicas, estando parte de ellos bien en otros países, o en rentas o bienes procedentes de la economía sumergida. El objetivo finalmente perseguido por las autoridades tributarias con este tipo de medidas suele ser, normalmente en épocas de crisis o desaceleración económica, atraer el afloramiento de bienes o derechos que habían quedado fuera del circuito mercantil ordinario para obtener una reactivación de la economía mediante su incorporación a las actividades comerciales regulares.

Analizado esto, podemos encontrar que se da el mismo delito fiscal pero con distinta procedencia, es decir, en un caso la infracción proviene de rentas que no se han declarado por omisión o fraude y en otras de rentas procedentes de actividades ilícitas o amorales como el tráfico de drogas, de armas o incluso la prostitución.

## 2.3 Evasión fiscal.

Se trata de una figura jurídica, que consiste en el incumplimiento del pago de un impuesto de forma consciente y voluntaria, es una **actividad ilícita**, contemplada como un **delito o como una infracción** en la mayoría de los ordenamientos.

Si combinamos los dos conceptos anteriores, estamos ante lo que El Código Penal define como delito contra la Hacienda Pública,

*"1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. (...)*

*4. 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. "*

### 3. PROCESOS DE REGULARIZACIÓN FISCAL.

A lo largo de la historia hay miles de ejemplos de «perdones fiscales». El más antiguo de ellos del que hay constancia se remonta al Egipto del año 200 antes de Cristo, y está grabado en la Piedra Rosetta<sup>1</sup> reflejando el caso de evasores a los que se les permitió salir de la cárcel.

En la década de los años 80, Argentina, Australia, Bélgica, Colombia, Ecuador, Filipinas, Francia, Honduras, India, Irlanda, Italia, Panamá, o EEUU llevaron a cabo algún tipo de amnistía fiscal. Y otros países, como Dinamarca, Finlandia, Grecia, México, Nueva Zelanda, Noruega, Perú, Portugal o Suecia también tuvieron, en algún momento de los últimos años, programas de reducción o abolición para evasores dispuestos a regularizar su situación. Entre 1982 y 2008, hasta 48 estados de EEUU aprobaron 110 amnistías de diferentes cuantías, algunas con muy buenos resultados.

Liechtenstein recientemente, ha puesto en marcha (y prorrogado) un programa similar. Turquía lo hizo a finales de 2010. En Alemania, en 2005, 'apenas' se recaudaron 1.200 millones de euros, cuando las estimaciones del total evadido estaban entre 300.000 y 500.000.

Una medida tan agresiva y polémica busca tanto liquidez a corto plazo como lograr aumentar la base de contribuyentes, lo que hipotéticamente debería llevar también a un aumento en la recaudación en el medio plazo. Pero los riesgos también son altos. Si los ciudadanos cuentan con que pueden aplicarse amnistías de forma regular o periódica, el incentivo para seguir respetando la legislación es menor. Y la imagen del Ejecutivo como débil e incapaz de recaudar puede extenderse con efectos perniciosos.

---

<sup>1</sup> La **piedra de Rosetta** es un fragmento de una antigua estela egipcia de granodiorita inscrita con un decreto publicado en Menfis en el año 196 a. C. en nombre del faraón Ptolomeo V.

Elliott Uchitelle<sup>2</sup> señalaba hace más de 20 años que "una amnistía fiscal sólo puede tener éxito si se percibe como un acontecimiento único". Y, además, explicaba, debe acompañarse de reformas en el aparato recaudador que transmitan la sensación de que la evasión que era posible antes ya no lo será.

#### En otros países:

La amnistía fiscal de Irlanda, en 1988, fue un éxito. Tras ofrecer 10 meses de plazo, no incluir penalizaciones y garantizar que no habría represalias, el Banco Central de Irlanda contabilizó el equivalente a 750 millones de dólares en capital afluente, cuando apenas contaba con lograr 50 millones. Una cantidad que redujo las necesidades de financiación del Tesoro en el equivalente al 34% del PIB.

Eric Le Borgne y Katherine Baer<sup>3</sup>, economistas del Fondo Monetario Internacional, en un estudio de 2008 titulado *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives* explican que si bien "*a corto plazo las amnistías suponen una fuente adicional de ingresos*", y que "*en el medio plazo, una amnistía con éxito se espera que aumente la base de pagadores*", lo cierto es que, "*la experiencia, sin embargo, revela que los beneficios percibidos de una amnistía fiscal están, en el mejor de los casos, exagerados y a menudo no logran exceder los costes del programa, costes que, además, rara vez son contabilizados*".

La principal consecuencia, señalan los economistas, es que, los fracasos sean "la norma" y que, de hecho, las excepciones de este tipo tengan costes sobre el cumplimiento con las obligaciones fiscales en el futuro. Por lo que afirman que acuerdos de pago a plazos (incluso en situaciones de crisis económica) y programas permanentes para fomentar la admisión voluntaria de evasiones, así como «*la cancelación de obligaciones tributarias, incluyendo intereses y multas, deben evitarse*».

---

<sup>2</sup> UCHITELLE, Eliot. "The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries. FRBNY Quarterly Review Autumn 1989.

<sup>3</sup> Economistas del Fondo Monetario Internacional en un estudio de 2008 titulado "Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives"

Yendo más allá, HARI SHARAN NUITEL Y RUSSEL S. SOBEL<sup>4</sup>, en su trabajo de 2007 explican que cuantas más situaciones extraordinarias se producen, menos dinero se consigue aflorar. Con datos de dos décadas en 27 países, concluyen que "estas amnistías fiscales adicionales generan menos ingresos a corto plazo los ingresos que sus predecesoras y tienden a magnificar las pérdidas de ingresos asociadas a la falta de incentivos para el cumplimiento tributario a largo plazo".

### **3.1 Las dos amnistías de la Transición (1976 – 1982)**

#### **3.1.1. Ley de amnistía de 1977.**

Ley 46,1977, de 15 de octubre, de Amnistía BOE núm. 248, de 17/10/1977.

##### **"Artículo primero.**

##### *I. Quedan amnistiados:*

*a) Todos los actos de intencionalidad política, cualquiera que fuese su resultado, tipificados como delitos y faltas realizados con anterioridad al día quince de diciembre de mil novecientos setenta y seis.*

*b) Todos los actos de la misma naturaleza realizados entre el quince de diciembre de mil novecientos setenta y seis y el quince de junio de mil novecientos setenta y siete, cuando en la intencionalidad política se aprecie además un móvil de restablecimiento de las libertades públicas o de reivindicación de autonomías de los pueblos de España.*

*c) Todos los actos de idéntica naturaleza e intencionalidad a los contemplados en el párrafo anterior realizados hasta el seis de octubre de mil novecientos*

---

<sup>4</sup> Autores del libro El impacto recaudatorio de amnistías fiscales reiteradas.

*setenta y siete, siempre que no hayan supuesto violencia grave contra la vida o la integridad de las personas.*

*II. A. los meros efectos de subsunción en cada uno de los párrafos del apartado anterior, se entenderá por momento de realización del acto aquel en que se inició la actividad criminal.*

*La amnistía también comprenderá los delitos y faltas conexos con los del apartado anterior.*

-...-

### **3.1.2 El proceso.**

El 20 de noviembre de 1975, la época del franquismo llegaba a su fin, tras la muerte del Generalísimo se hacía necesaria la aprobación de normas que garantizaran, entre otros, el principio de igualdad e intentaran subsanar, en la medida que fuese posible, el trato en ocasiones injustificado que determinadas personas habían sufrido, a veces, por motivos puramente políticos o ideológicos.

Entre otras, se publicaba la citada Ley 46/1977 de Amnistía, cuyo principal fin era la condonación de penas o delitos políticos provenientes del franquismo.

“Reconstruir el proceso de amnistía, no es tarea fácil, sobre todo porque, pasados ya más de treinta años de la transición a la democracia, los planos de la memoria se confunden y se tiende a hablar de la amnistía de 15 de octubre de 1977 mezclando con ella elementos que corresponden a la de 30 de julio de 1976. Por empezar desde el principio, conviene recordar que antes de la amnistía fue el indulto. El 25 de noviembre de 1975, con motivo de la proclamación de Juan Carlos de Borbón como rey de España, se concedió un

indulto general que recordaba, en sus motivaciones y en su alcance, los promulgados durante la dictadura y hasta se concebía como un "homenaje en memoria de la egregia figura del Generalísimo Franco (q. e. G. e.), artífice del progresivo desarrollo en la paz que ha disfrutado España en las últimas cuatro décadas". Blog de Tenedencias21. SANTOS JULIÀ

De modo que el indulto general con el que Juan Carlos de Borbón abrió su reinado sirvió como acicate a la reclamación de amnistía que dio origen a una permanente movilización durante el primer semestre de 1976: colegios de médicos y de abogados, rectores de universidad, jueces y fiscales, ayuntamientos, asociaciones de vecinos, incluso la conferencia episcopal; no hubo ningún partido, ningún organismo unitario, ningún sindicato, que no reivindicara en sus programas y en sus convocatorias la amnistía total como primer requisito para avanzar hacia la democracia. El clamor por la amnistía lo llenaba todo y se convertía en una demanda permanente: unidad, amnistía y estatuto de autonomía fueron las consignas repetidas una y mil veces en las decenas de manifestaciones convocadas hasta la dimisión/destitución de Carlos Arias como Presidente del Gobierno.

Se comprende, pues, que entre los proyectos de su sucesor, Adolfo Suárez, se encontrara la amnistía de lo que la legislación franquista tipificaba como delito político. El propósito del nuevo gobierno consistía **en "amnistiar todos los delitos ejecutados con intencionalidad político social, en tanto no afectasen a bienes como la vida y la integridad corporal"**. A esa exclusión se añadió, a propuesta del juez de delitos monetarios, a todos los que hubieran puesto en peligro el patrimonio de la nación por algún delito de esa índole, como el contrabando o la evasión de divisas. Finalmente, las presiones de altos mandos militares introdujeron en el texto una nueva salvedad: los militares a los que se aplicare la amnistía no serían reintegrados en sus

empleos ni carreras, de las que habrían de seguir definitivamente separados. Santos Julià<sup>5</sup>

No era ésta, sin embargo, la amnistía que quería la oposición ni los abogados de la mayoría de los presos políticos:” « La amnistía producida no es total, como se pedía, y por tanto no puede ser la base de partida de un Gobierno que se proponga ir a la democracia a través de la reconciliación.»<sup>6</sup>”. El diario ABC la saludaba como “la más amplia que cabía esperar”<sup>7</sup> y El País la recibía como “la mejor de las posibles, aunque no la más amplia de las deseables”<sup>8</sup>. La Guerra Civil, antes de ella, en ella y después de ella, hasta nuestros días”. Este “gran perdón y olvido” en un acto protagonizado por el rey en nombre de la paz y de la reconciliación, “habría sido el primer título de honor y gloria del comienzo de un reinado”.

Esta amnistía se materializaba finalmente mediante la aprobación de la Ley 50/1977, de medidas urgentes en materia fiscal, y tenía como fin abolir el sistema tributario del franquismo, que a todas luces era manifiestamente arbitrario.

### **3.1.3 Ley de medidas urgentes de reforma fiscal.**

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. BOE 274, de 16 de noviembre de 1977.

*De conformidad con la Ley aprobada por las Cortes, vengo en sancionar:*

---

<sup>5</sup> Catedrático del Departamento de Historia social y del pensamiento político en la Universidad Nacional de Educación a Distancia. Blog de Tendencias21 sobre la historia reciente de España 25 de abril de 2010.

<sup>6</sup> Diario el País. SEBASTIAN GARCÍA. 01/08/1976

<sup>7</sup> S Á B A D O 31- BE JULIO DI 3. ABC DIRECTOR: José Luis CEBRIAN BONE SUBDIRECTORES AMNISTÍA PARA LA RECONCILIACIÓN

<sup>8</sup> El País LANDELINO LAVILLA 31/07/1976.

<sup>9</sup>. Identidades y Memoria Imaginada. editado por María Jesús Baz Vicente, Justo Beramendi González

## ***I. Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las personas Físicas***

### ***Artículo primero.***

*Se establece un impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas, como tributo directo de naturaleza personal, que se exigirá en todo el territorio español.*

### ***Artículo segundo.***

*Constituye el hecho imponible del impuesto la propiedad de toda clase de bienes y la titularidad de derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo, conforme a los preceptos de esta Ley, en el momento del devengo.*

*Se presumirá que también forman parte del patrimonio los bienes y derechos de todas clases que hubieran pertenecido al sujeto pasivo durante el plazo transcurrido desde el primer o, en su caso, anterior devengo, salvo prueba de transmisión o reducción patrimonial.*

### ***Artículo treinta.***

*Uno. Los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas podrán, dentro del primer trimestre de mil novecientos setenta y ocho, regularizar voluntariamente su situación tributaria por las rentas percibidas en el año mil novecientos setenta y seis, mediante la presentación de la oportuna declaración.*

*Dos. Las cuotas resultantes de esta regularización por el expresado impuesto no serán objeto de sanción ni recargo alguno.*

*Tres. Tampoco serán objeto de sanción ni recargo las cuotas que, en su caso, proceda liquidar por los impuestos a cuenta del general sobre la renta.*

### **Artículo treinta y uno.**

*Con los límites de valoración y la justificación establecidas en el artículo trece del texto refundido de la Ley de Regularización de Balances, de dos de julio de mil novecientos sesenta y cuatro, las Empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios podrán, con exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, y en el plazo que medie entre la publicación de la presente Ley y el treinta de junio de mil novecientos setenta y ocho:*

*a) Hacer lucir en contabilidad, siempre que no constase en ella debiendo haber figurado, los bienes y derechos representativos de activos reales, tanto de carácter fijo como circulante, así como las obligaciones para terceros.*

*b) Incorporar en contabilidad la parte del coste de bienes de activo real ocultada en el momento de su adquisición.*

*c) Eliminar las cuentas de activo que, no obstante carecer de contenido real, figuren en contabilidad como consecuencia de irregularidades contables, así como las cuentas de pasivo ficticio que correspondan a deudas inexistentes.*

*Los bienes, derechos y obligaciones ocultos deberán existir efectivamente a la fecha de entrada en vigor de esta Ley.*

*Los bienes y derechos afectados por la regularización a que se refiere este título podrán ser enajenados en cualquier momento, sin que se estime más incremento de valor, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto Industrial-Cuota de Beneficios, que el que resulte de la diferencia entre el regularizado y el de su enajenación, determinado conforme a las normas del impuesto correspondiente.*

*La exención a que se refiere este artículo comprenderá todos los impuestos directos e indirectos cuyo ingreso en Hacienda fuere debido por la Empresa que*

*regularice su balance, hasta la fecha del primer balance que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, balance en el que se practicarán las operaciones de regularización que la misma permite.*

## **VI. Delito fiscal**

### **Artículo treinta y cinco.**

*El capítulo VI del título III del libro II del Código Penal se titulará en lo sucesivo «Del delito fiscal». El artículo trescientos diecinueve de dicho Cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma:*

*«Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.*

*El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.*

*Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:*

*a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.*

*Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.*

*b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.*

*Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes.»*

### **VIII. Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria**

#### **Artículo cuarenta y uno.**

*Quedan plenamente sujetos al deber de colaboración a que se refiere el apartado uno del artículo ciento once de la Ley General Tributaria, doscientos treinta/mil novecientos sesenta y tres, de veintiocho de diciembre, los Bancos, Cajas de Ahorros, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, sin que puedan exonerarse de dicha obligación al amparo de lo dispuesto en los párrafos b) y c) del apartado dos del citado artículo, en el artículo cuarenta y nueve del Código o en cualquier otra disposición.*

-...-

#### **3.1.4 Extremos legales.**

Esta ley definía el delito fiscal, otorgaba un plazo para ponerse al corriente tanto de rentas del trabajo como de resultados empresariales, levantaba el secreto bancario y daba luz al Impuesto sobre el Patrimonio.

De la exposición de motivos podemos extraer que uno de sus fines era además de mantener el carácter informativo o censal que hasta ahora había justificado la declaración del patrimonio, gravar la riqueza que algunos poseían repartiéndolo por tanto la capacidad distributiva. España pasaba por tiempos de crisis y el ejecutivo debía llevar a cabo cualquier actuación que le reportara ingresos al fisco.

Aprovechando la citada ley, también daba la opción a todo aquél que quisiera ponerse al día con sus rentas, y de manera muy inteligente habilitaba u obligaba en el mismo texto legal a que las entidades bancarias informaran sobre los movimientos de capitales, promoviendo así de manera inconsciente que los que tenían rentas pendientes se pusieran al día por miedo a salir en listas negras.

En la edición impresa del País de 1 de febrero de 1978 , ANTONIO SANTILLANA DEL BARRIO<sup>9</sup>, publicaba "La citada ley nace del convencimiento de que debe cambiarse radicalmente la actitud del contribuyente español, que hasta ese momento incluso presumía de defraudador, para transformarlo en un contribuyente responsable, para quien el pago del impuesto constituya un honor y el origen de unos derechos que le permitan exigir del Estado las cuentas que justifiquen el buen uso del dinero que aporta. La ley mencionada busca ese fin, y para ello facilita la acción inspectora a través de la colaboración tributaria a que se ven obligadas las entidades de crédito, se tipifica como delito el fraude fiscal, se incorpora a nuestro sistema tributario el Impuesto sobre el patrimonio -que reforzará el conocimiento de las fuentes de renta del contribuyente- y, finalmente, se abre un plazo para la regulación voluntaria de la situación fiscal de las personas físicas y sociedades, sin sanción alguna, que abre el futuro, al contribuyente, para una conducta fiscal correcta y

---

<sup>9</sup> Catedrático de Teoría Económica de la Universidad Autónoma de Madrid. Secretario general técnico del Ministerio de Hacienda

responsable, con olvido del pasado. Así, pues, el fraude podrá atacarse seriamente.

La única manera de que todos aquellos que defraudaban al fisco regularizasen sus cuentas pendientes era mediante un incentivo. Para ello decidieron crear una especie de amnistía que permitía a las empresas actualizar sus balances o eximía de tributación de las ganancias de capital acumuladas, sin que ello fuese objeto de sanción, recargo ni conllevase intereses de demora. (Vid Orden por la que se desarrolla la regularización voluntaria de la situación fiscal, de fecha 17 de enero de 1978 – Ministerio de Hacienda).

### 3.1.5 Los resultados.

No obstante, al contrario de lo que se pretendía, este cebo no resultó del todo atractivo. Por una parte **la Banca se opuso al levantamiento del secreto bancario** y dio como respuesta una negativa cuando le instaron a que proporcionara los listados de las retenciones que habían practicado sobre las rentas de capital. Además, utilizaron una estrategia acertada: demandar ante el Tribunal Supremo que, aunque acabó dando la razón al fisco, lo hizo ya transcurridos seis años.

## 4. LOS PAGARÉS DE BOYER (1984 – 1990)

### 4.1 Orden de emisión de Deuda del Tesoro.

Orden de enero de 1984 por la que se desarrolla el Real Decreto 42/1984, de 4 de enero, por el que se dispone la emisión de Deuda del Tesoro, interior y amortizable, durante el ejercicio de 1984.



Ilustración 1

gastos autorizados en la citada ley, en una cifra adicional máxima igual al 12 por 100 de dichos gastos.

#### 1. Importe de la emisión

En cumplimiento de lo dispuesto por el Real Decreto 42/1984, de 4 de enero, la Dirección General del Tesoro y Política financiera, en nombre del Estado, podrá emitir, hasta el 31 de diciembre de 1984, deuda del tesoro, interior y

*"El Real Decreto 42/1984, de 4 de enero, en su artículo 1, y en uso de las autorizaciones concedidas al gobierno para emitir deuda pública por el artículo 24, números 1, 2, Y 6, de la ley 44/1983, de 28 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, dispone la emisión de deuda del Tesoro, interior y amortizable, por el importe necesario para obtener, durante 1984, una financiación neta de 450.000 millones de pesetas, ampliable, en su caso, en la misma finalidad de financiar los*

*amortizable, por los importes y con las finalidades que a continuación se indican:*

*1.1 el importe necesario para obtener durante 1984 una financiación neta de 450.000 millones de pesetas, de manera que el importe efectivo de los pagarés en circulación con la finalidad de financiar los gastos de la ley 44/1983, de presupuestos generales del estado para 1984, no excederá de 1.583.511.018.955 pesetas*

*Este importe se ampliara, en su caso, con la misma finalidad, en una cifra adicional máxima igual al 12 por 100 de los gastos de la ley citada*

*1.2 por razones de política monetaria, hasta un importe máximo de 1.854.461.000.000 de pesetas, valor nominal de los certificados de regulación monetaria emitidos por el banco de España en circulación a 31 de diciembre de 1983*

#### *4.2 Régimen fiscal*

*4.2.1 No existirá la obligación de practicar la retención a cuenta de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades sobre las diferencias entre los valores de suscripción y/o adquisición y transmisión y/o amortización de los pagarés del tesoro.”*

-...-

## 4.2 El análisis

No tardaría en llegar el siguiente "perdón". Un polémico tema el de los pagarés del Tesoro. El Ministro de Economía y Hacienda, D. Miguel Boyer ideaba una fórmula para que los "ricos" del país pudieran sacar sus ahorros del colchón sin necesidad de tener que llevarlos a otro país. No obstante el escándalo no tardaría

en

llegar.

Para los

ciudadanos

de a pie;

dura

disciplina

a en

cuanto a

sus

contribu

ciones

con el

fisco, en

cambio

simplem

ente con

la excusa

de encauzar

el "dinero negro"

por caminos

ortodoxos de

la economía,

los "ricos"

conseguirían

evadir el mandato

constitucional de

contribuir según

su capacidad

económica.

42 / ABC ECONOMIA MARTES 20-8-85

### Mercado monetario

	Millones de pesetas
- Vencimientos de préstamos a corto	-271.200
- Vencimientos pagarés del Tesoro (recupria)	+41.100
- Próximo vencimiento. Hasta quince días	75.000
- Próximo vencimiento. Hasta treinta días	85.000
- Próximo vencimiento. Hasta sesenta días	96.700
- Próximo vencimiento. Hasta noventa días	27.000
- Próximo vencimiento. Hasta ciento ochenta días	106.300
- Próximo vencimiento. A un año	5.888.500
- Activos netos	8.063.800
- Variación diaria	-74.000
- Subasta de préstamos a corto	+196.300
- Mercado secundario	
- Venta pagarés del Tesoro	(49.100)
- Emisión de pagarés del Tesoro	-52.200
- Activos líquidos del sistema	3.191.800
- Variación diaria	-159.900
- Valor total (pagarés más activos)	8.260.100
- Saldo de pagarés con recupria	1.092.500
- Saldo de pagarés del Tesoro	5.065.400
- Saldo conjunto	6.160.900
- Variación	+48.000
- Tipos marginales (préstamos)	13,500 %
- Tipos medios ponderados (préstamos)	13,736 %
- Rentabilidad	-

### Mercado interbancario

• Operaciones con depósitos:

- A un día, 13,23 por 100 (197.579 millones).
- A tres días (-).
- A siete días, 12,87 por 100 (500 millones).
- A quince días, 12,94 por 100 (500 millones).
- A treinta días, 13,25 por 100 (250 millones).
- A noventa días, 13,44 por 100 (1.950 millones de pesetas).
- A ciento ochenta días, 13,63 (750 Millones de pesetas).

### La subida de la peseta resta competitividad al sector exterior

Madrid

«Podría ser contraproducente que la peseta siguiera escalando posiciones en el mercado de divisas, de cara a mantener un sector exterior competitivo», según un informe sobre deuda exterior elaborado por el Servicio de Estudios del Banco de Bilbao. El informe añade que el índice de cotización efectiva de la peseta frente a las principales monedas mejoró en los primeros meses de 1985.

Sin embargo, dicha mejoría podría ser perjudicial, si se tienen en cuenta las circunstancias actuales de la economía española, que el trabajo señalado resume así: aceleración de la inflación en los primeros meses de 1985, ausencia de reactivación de la demanda interior, recorte de las provisiones de crecimiento, revisadas a la baja, del 3 al 2,4 por 100, y aumento del número de parados.

El Servicio de Estudios del Banco de Bilbao apunta que España necesita de un sector exterior competitivo que siga tirando de su economía y que, mientras las medidas de saneamiento, reajuste y reconversión de la economía dan sus frutos, convendría que los empresarios españoles no estuvieran en desventaja en los mercados internacionales frente a los de otros países.

Los intercambios españoles, según el estudio, descendieron en términos reales en los primeros meses de 1985 y las provisiones han sido corregidas a la baja. «Por tanto añade el informe— de la competitividad del sector exterior va a depender la evolución de nuestros intercambios y de la economía española, que, si quiere seguir aprovechando la oportunidad que presentan todavía el comercio y la economía mundiales y hacer frente a la creciente integración de nuestro país en áreas supranacionales, tendrán que esforzarse por ganar en efectividad y hacer mejor uso de las posibilidades que le brinda la política comercial exterior del país.»

**Comenzaron a operar en Francfort las acciones de Telefónica**

Francfort

### Pagarés del Tesoro

(19 de agosto de 1985)

Fecha vencimiento	Número depositado	Tipos de descuento	Interés anual
30- 1-87	2.000.000	9,000	10,124
24-10-86	8.000.000	10,313	11,024
29- 8-86	37.500.000	10,375	11,394
16- 8-86	15.500.000	10,313	11,483
19- 7-86	28.500.000	10,500	11,612
25- 4-86	1.000.000	10,613	11,874
11- 4-86	3.000.000	10,613	11,622
<b>TOTAL</b>	<b>118.000.000</b>		

### OPERACIONES CON PACTO DE RECOMPRA

Tipo de Desc.	Nominal	Interés anual
Mn.	Mn.	Mn.
De 8 a 15 días	12.003	12,003
De 16 a 30 días	-	-
De 31 a 90 días	490	11,875
Más de 90 días	-	-
<b>Total</b>	<b>12.493</b>	

### Billetes de Banco

(Del 19 al 25 de agosto de 1985)

DIVISAS	Comprar Vendedor	
	Pesetas	Pesetas
1 dólar USA	158,84	164,80
Billete grande	157,25	164,80
Billete pequeño	117,26	121,65
1 dólar canadiense	18,79	19,49
1 franco francés	222,30	230,63
1 libra esterlina	178,54	185,23
1 libra irlandesa	178,54	185,23
1 franco suizo	70,00	72,63
100 francos belgas	279,65	290,14
1 marco alemán	57,50	59,65
100 liras italianas	8,57	9,00
1 florin holandés	51,02	52,94
1 corona sueca	19,25	19,97
1 corona danesa	15,96	16,46
1 corona noruega	19,43	20,18
1 franco finlandés	26,97	27,98
100 cheques austriacos	818,18	849,51
100 esc. portugueses	91,88	96,47
100 yens japoneses	67,02	69,53
1 dólar australiano	111,19	115,36
1 dirham	13,53	14,47
100 ramos CFA	37,50	39,26
100 cruzeiros	1,44	1,49
1 bolivar	10,42	10,83
100 pesos mexicanos	40,20	41,76
1 rial árabe saudí	43,07	44,75
1 dinar kuwaití	522,55	542,91

Fuente: Banco de España.

Ilustración 2 Diario ABC Economía

No se hallaba una fórmula que castigara o al menos amonestara la irresponsabilidad fiscal, sino que se traducían en un aplauso a su conducta, le darían intereses por sacar su dinero a relucir. Pagarés que por entonces que aunque no muy rentables, sí generaban interesantes rendimientos.

Además, los adquirentes de los pagarés, que son títulos a la orden para cuya transmisión no es necesaria la intervención de fedatario público, recibían los intereses sin que el Tesoro llevara a cabo ninguna retención en concepto de Impuesto sobre la Renta, o Impuesto sobre Sociedades. Ambos hechos, posibilitaban, o facilitaban, el afloramiento de rentas no declaradas al Fisco.

#### **4.2.1 El ejemplo de algunos.**

En la España de 1988, la conciencia fiscal era escasa entre los más ricos. Las grandes fortunas del país acudían de forma masiva a un refugio para el dinero negro ideado por el propio Gobierno, de la mano del socialista Miguel Boyer, que prefiere que al menos el capital no huya del país. Es una suerte de paraíso fiscal sin salir de casa: unos pagarés del Tesoro opacos para el fisco, que no tenían retención, que no pagaban impuestos, que apenas generaban rentabilidad y que solo servían para mantener el dinero a mano, sin tener que guardarlo en el colchón o fuera de España. El Estado vendía esos títulos y no hacía preguntas sobre el origen del dinero.

#### **4.3 Referencia a las SICAV**

En España, las SICAV fueron creadas en 1983 por el gobierno de Felipe González para que las grandes fortunas mantuvieran su dinero en España y no se produjera una fuga de capitales, aunque la normativa que las consagró definitivamente data de la época de los gobiernos de José María Aznar. Pero para entender qué son las SICAV, vamos a definir qué es una sociedad de inversión, ya que las SICAV son un tipo de sociedad de inversión.

Las SICAV son todas aquellas sociedades divididas en acciones y formadas por inversores privados cuyo objeto social es la inversión en activos financieros como pueden ser acciones u obligaciones, entre otros. Es decir que se trata de instituciones de sociedad colectiva con forma jurídica de sociedad anónima cuyo

fin principal es la captación de fondos, bienes o derechos del público para poder administrarlos, gestionarlos y, consecuentemente, invertirlos.

Las SICAVs son una clase de Institución de Inversión Colectiva cuyo carácter es financiero. Su objetivo fundamental es la captación de fondos, bienes o derechos de los inversores que existen en el mercado para gestionarlos e invertirlos en aquellos activos que les permite la Ley 35/2003, de 4 de noviembre de Instituciones de Inversión colectiva y que están señalados en el artículo 30 de dicha Ley. Estas sociedades se rigen por las leyes de las IIC; podrán invertir en valores negociables e instrumentos financieros admitidos a cotización en bolsas o mercados organizados, aquellos otros de los que se haya solicitado su admisión a negociación, acciones y participaciones de otras instituciones de inversión colectiva, instrumentos del mercado monetario, instrumentos financieros derivados, y otros tipos; siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.

Un inversor será socio de esas SICAV cuando suscriba una participación y realice el desembolso por las acciones adquiridas y, por tanto, con ello adquiere todos los derechos y obligaciones como accionista de la sociedad.

El capital social mínimo desembolsado en estas sociedades debe ascender 480.000 euros, sin que el capital total de la sociedad sea inferior a 2.400.000 euros y cuyos participantes deberán ser, como mínimo, 100 accionistas<sup>10</sup>.

#### **4.3.1 Motivo de creación de la SICAV**

Podemos decir que las SICAVs se crean con el fin de habilitar una manera de inversión colectiva, aunque finalmente acaban utilizándose por unos cuantos de una manera inadecuada. El motivo de ello es que gozan notable ahorro fiscal

---

<sup>10</sup> Miguel Ángel Mayo es colaborador de *mientrastanto.e* y coordinador en Cataluña del Sindicato de Técnicos de Hacienda (Gestha).

debido a que , en las SICAVs la tributación que van a tener que soportar los socios será menor que si esta fuera mediante Impuesto de Sociedades, o bien mediante IRPF, en función de si dichos socios son personas físicas o jurídicas.

Por tanto podemos decir que sus objetivos principales se concentran en:

- Disminuir el riesgo mediante la diversificación.
- Importante ahorro a través de ventajas fiscales.
- Otorgar una liquidez instantánea a los accionistas.

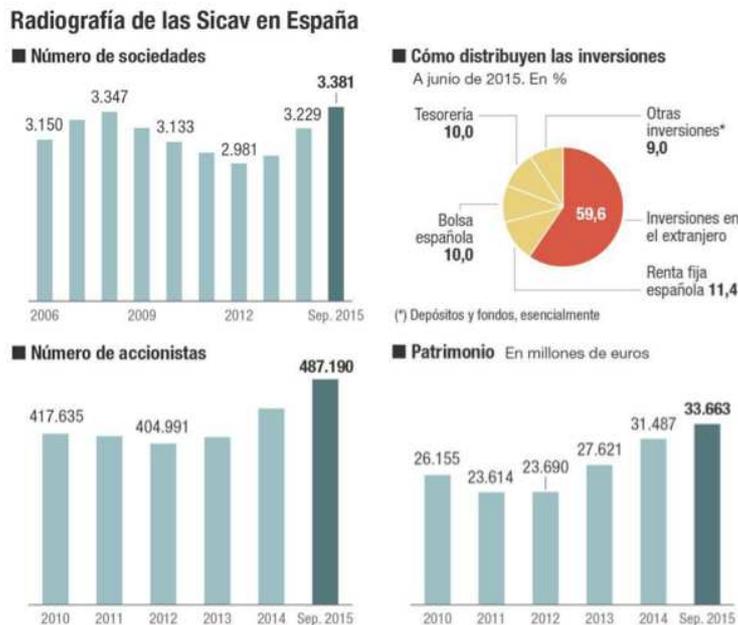


Ilustración 3 Radiografía de las Sicav en España. Fuente CNMV.

## 5. EL CANJE DE LOS PAGARÉS DE SOLCHAGA (1991 – 1990)

El ministro de Hacienda, Carlos Solchaga, puso ayer su firma en la orden



Ilustración 4 Carlos Solchaga

ministerial por la que se dispone la emisión por el Estado de deuda pública especial, uno de los dos caminos - con las declaraciones complementarias- previsto para la regularización fiscal o afloración del dinero negro. En la orden, que se publicará inmediatamente en el *BOE*, se establece una

fecha general para el canje de pagarés del Tesoro por deuda pública especial y que será el próximo 19 de julio.

La emisión de deuda se realizara a seis años y con un tipo de interés del 2%. A ella podrán acudir los actuales titulares de pagarés del Tesoro y de pagarés emitidos por la comunidad foral de Navarra y las diputaciones vascas.

La orden faculta al director general del Tesoro para fraccionar las emisiones de deuda pública especial si bien todas ellas tendrán las mismas características. Ello está previsto para evitar la acumulación de un volumen de pagos excesivo en una sola fecha del año 1997 -vencimiento de la deuda- si el importe suscrito fuera muy elevado y sus titulares renunciaran mayoritariamente al derecho de amortización anticipada.<sup>11</sup>

### 5.1 Varias emisiones

Ésta deberá realizarse, no obstante, en cada aniversario de la emisión, según se establece en la orden ministerial. El objetivo es simplificar la operación ya que ésta exige el intercambio de datos por parte de las entidades gestoras, el Banco de España, la dirección general del Tesoro y la Administración tributaria. Para el

---

<sup>11</sup> El País. 29/06/1991

canje de pagarés del Tesoro y pagarés forales se han agrupado también las fechas, aunque en este último caso no se especifican. Para los pagarés del Tesoro, se da una primera oportunidad general -cualquiera que sea la fecha de vencimiento del pagaré- el próximo 19 de julio, es decir, en la fecha en que se hará la primera emisión de deuda pública especial.

Si el vencimiento de los pagarés del Tesoro es anterior al 31 de diciembre de este año, el canje podrá, efectuarse en el día concreto en que venza, que es una vez al mes. Por el contrario, los pagarés que venzan en 1992 o en adelante, sólo podrán canjearse el 20 de septiembre o el 13 de diciembre de 1991 y el 10 de enero de 1992.

En cuanto a los pagarés forales, cuyos vencimientos son tantos como días estuvo abierta la emisión, también se ha decidido agrupar las fechas de canje, pero se concretarán una vez que el Ministerio de Economía reciba una información más detallada. Se intentará "ofrecer una razonable variedad de opciones a elección del tenedor"<sup>12</sup>..

## **5.2 Orden de emisión de Deuda Pública Especial.**

Orden de 28 de junio de 1991 por la que se dispone la emisión por el Estado de Deuda Pública Especial. BOE 155, de 29 de junio de 1991.

*"Primero. Emisión de deuda pública especial por el estado . El director general del tesoro y política financiera emitirá, en nombre del estado y por mi delegación, con arreglo a lo previsto en la disposición adicional decimotercera de la ley 18/1991, de 6 de junio, y en la presente orden ministerial, deuda del estado bajo la denominación de <deuda especial del estado>, en la cuantía que resulte necesaria para atender todas las solicitudes de canje que se formulen por los titulares de pagares del tesoro o de alguno de los activos a los que se refiere el número cuarto de esta orden.*

---

<sup>12</sup> Este artículo apareció en la edición impresa de El País del Sábado, 29 de junio de 1991

*Segundo. Características de la deuda especial del estado. 1. La deuda especial del estado estara representada en anotaciones en cuenta dentro del mercado de deuda publica en anotaciones. Sera nominativa y no transmisible, salvo a titulo <mortis causa>. Su valor nominal unitario sera de 10.000 pesetas.*

*2. Su emision se realizara al descuento, determinandose su precio de adquisicion por la aplicacion de la formula:*

*(formula omitida)*

*Siendo ese el precio efectivo de adquisición de la deuda especial del estado, expresado en tanto por ciento redondeado a tres decimales, y  $t$  i el número de días hasta su amortización final de 1997.*

*3. La deuda que se emita tendrá como fecha de emisión la de 28 de junio de 1991 y se amortizara a los seis años de su emisión, el 28 de junio de 1997.*

*La puesta en circulación de los valores se hará a medida que sea necesario para atender el canje de pagarés del tesoro o de los activos canjeables a que se refiere el número cuarto.*

*No obstante, el director general del tesoro y politica financiera podrá cerrar esta emisión y abrir otras nuevas de iguales características, salvo las fechas de emisión y de amortización. Estas últimas deberán, en todo caso, corresponder al segundo semestre de 1997.*

***4. Podrán adquirir la deuda especial del estado las personas físicas o jurídicas residentes fiscales en territorio común durante 1990, mediante entrega en canje de los siguientes valores de los que sean titulares a vencimiento:***

*A) pagarés del tesoro.*

*B) activos emitidos por la comunidad foral de navarra o por las diputaciones forales del país vasco a los que se refiere el número cuarto siguiente.*

*Se exceptúan los pagarés del tesoro en poder de entidades de crédito a efectos del cumplimiento del coeficiente de inversiones obligatorias.*

*5. Los titulares de la deuda especial del estado que no la hayan imputado a la reducción de rentas o patrimonios no declarados conforme a lo dispuesto en la letra e) del número tres de la disposición adicional decimotercera de la ley 18/1991, de 6 de junio, podrán exigir que su amortización anticipada se produzca el 28 de junio de los años 1992, 1993, 1994, 1995 o 1996, cursando la correspondiente solicitud a través de la entidad gestora del mercado de deuda pública en anotaciones, en cuya cuenta de terceros se encuentre registrada, con antelación suficiente para el cumplimiento de los plazos a que se refiere el párrafo siguiente.*

*En los plazos, y siguiendo el procedimiento que el banco de España determine, la entidad gestora trasladara a dicho banco las peticiones de amortización anticipada.*

*El banco comunicara las mismas a la dirección general del tesoro y política financiera una vez comprobada la inclusión de los solicitantes en la relación de titulares, y adjuntara la certificación pertinente en cumplimiento de lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra f) del apartado tres de la disposición adicional decimotercera de la ley 18/1991. En su certificación, el banco de España separara, en su caso, aquellos titulares respecto de los cuales haya expedido certificación de titularidad para imputación de la deuda con el fin previsto en la citada letra e) del número tres de la disposición adicional decimotercera de la ley 18/1991.*

*El precio de amortización anticipada será el de suscripción, incrementado en los intereses corridos desde la fecha de suscripción hasta la de amortización anticipada, y se determinara aplicando la fórmula establecida en el apartado 2 del número segundo. A estos efectos ese será el precio de amortización anticipada.*

*Tercero. Suscripción de la deuda especial del estado mediante entrega de pagarés del tesoro. 1. En cualquier momento hasta el 31 de diciembre de 1991 los tenedores de pagarés del tesoro que hayan de ser entregados en canje podrán cursar las órdenes correspondientes a la entidad gestora de deuda pública en anotaciones en cuya cuenta de terceros figuren registrados los pagarés del tesoro.*

*2. Los tenedores de pagarés del tesoro podrán canjearlos por deuda especial del estado con arreglo a lo que se establece a continuación:*

*A) todos los pagarés, cualquiera que sea su fecha de vencimiento, el 19 de julio de 1991.*

*B) los pagarés cuyo vencimiento hubiera de producirse hasta el 31 de diciembre de 1991, en la fecha de vencimiento.*

*C) los pagarés del tesoro cuya fecha de vencimiento sea posterior al 31 de diciembre de 1991, el 20 de septiembre y 13 de diciembre de 1991 a elección del tenedor. Asimismo, el 10 de enero de 1992 será la fecha de canje para quienes, siendo titulares de pagarés del tesoro con vencimiento en 1992 o posterior y no habiendo elegido las fechas anteriores, opten hasta el 31 de diciembre de 1991 por canjearlos por deuda especial del estado.*

*3. La entidad gestora únicamente podrá aceptar la orden de canje si se acompaña de la totalidad de los datos necesarios para cumplimentar las listas*

*de titulares de la deuda especial del estado que deberá depositar en el banco de España con anterioridad al 1 de marzo de 1992.*

*4. La entidad gestora comunicara al banco de España, en los plazos que este establezca, desglosados por emisiones, en su caso, los pagarés del tesoro que han de canjearse en cada fecha por deuda especial del estado.*

*5. La valoración de los pagarés del tesoro a efectos de su canje por deuda especial del estado será su valor nominal si el canje se efectúa en su fecha de vencimiento; en otro caso, se determinara con arreglo a las siguientes formulas:*

*A) pagarés del tesoro con plazo residual hasta la amortización igual o inferior a trescientos sesenta y cinco días:*

*(Formula omitidas)*

*B) pagarés del tesoro con plazo residual hasta la amortización superior a trescientos sesenta y cinco días:*

*(Formula omitida)*

*Siendo en el valor efectivo o de canje de los pagarés del tesoro expresado en tanto por ciento anual, redondeado al tercer decimal,  $t$  el número de días que faltan hasta la amortización ordinaria del pagares,  $e$   $i$  el tipo de interés efectivo anual implícito de la emisión expresado en tanto por uno.*

*6. El importe nominal de la deuda especial del estado que se emita en sustitución de los pagarés del tesoro recibidos en canje será el cociente entre el valor efectivo de canje de los pagarés del tesoro y el precio de emisión de la*

*nueva deuda en la fecha de canje, y se determinara mediante la siguiente expresión:*

*(Formula omitida)*

*En la que ese y en tienen el significado anteriormente expresado y de y no representan el importe nominal de la deuda especial del estado emitida en canje de un nominal no de pagarés del tesoro.*

*Si el importe nominal resultante de la deuda especial del estado no fuese múltiplo de 10.000 pesetas habrá de desembolsarse en efectivo e ingresarse en la fecha de canje en la cuenta del tesoro en el banco de España el importe necesario para alcanzar el número entero inmediatamente superior de valores de la dicha deuda.*

*Cuarto.*

*Suscripción mediante entrega de activos emitidos por la comunidad foral de navarra o por las diputaciones forales del país vasco. 1. En cualquier momento, hasta el 31 de diciembre de 1991, los residentes fiscales en territorio de régimen común durante 1990 tenedores de valores pertenecientes a alguna de las emisiones con derecho a canje realizadas por la comunidad foral de navarra o por las diputaciones forales del país vasco podrán cursar a las entidades depositarias orden de suscripción de la deuda especial del estado mediante canje de los citados activos.*

*2. La fecha de canje de dichos activos será la que el tenedor elija de entre las siguientes:*

*19 de julio de 1991.*

*20 de septiembre de 1991.*

*25 de octubre de 1991.*

*13 de diciembre de 1991.”*

-...-

### **5.3 El Proceso.**

Una vez más..., 1991, Solchaga promueve el perdón de la deuda tributaria. Los contribuyentes que habían adquirido pagarés del tesoro podían adquirir deuda pública especial, tan sólo debían convertir los pagarés del Tesoro opacos del año 1985. La titularidad de dicha deuda era totalmente gris, pues no debía informarse de ésta ni se le debía practicar retención por los intereses obtenidos. Los datos de identidad de los titulares se mantuvieron totalmente confidenciales hasta su amortización, transcurridos seis años, esto es, un año después de la prescripción de la deuda tributaria.

La citada deuda fue retribuida con un pequeño interés. Conclusión, el adquirente no debía identificarse, ni pagar y además cobraría intereses. No parece mala inversión.

### **5.4 Los resultados.**

El resultado para las arcas públicas, se logró aflorar con esta amnistía 1.724.923.662 de las antiguas pesetas. Los ingresos que se reconocieron fueron de 53.907.000 de pesetas, según publicó el diario vozpopuli en su edición de 22/04/2015. *Solchaga logró aflorar con esta amnistía 10.367 millones de euros, traducidos a las antiguas pesetas. Los ingresos reconocidos en 1991 fueron de 53.907 millones de pesetas (casi 324 millones de euros).*

Se blanquearon 840.000 millones de pesetas equivalentes a 9.702,26 millones de euros de hoy. Además, se afloraron otros 170.000 millones de pesetas (1.963 millones de euros de hoy) a través de declaraciones complementarias.



## **6. EL INTENTO DE JOSÉ LUIS RODRÍGUEZ ZAPATERO.**

### **6.1 La Lista Falciani.**

SEGOVIA, C. 18 de febrero de 2009. El responsable de recaudación de EEUU, Douglas Sherman, anuncia un castigo de 780 millones de dólares al banco suizo UBS por ayudar a miles de estadounidenses a defraudar en Suiza y terminó recuperando 5.000 millones.

26 de octubre de 2010. El presidente de la Agencia Tributaria, Carlos Ocaña, no toma medida alguna contra el HSBC y anuncia que ha recuperado 260 millones de 659 evasores a los que se les dejó regularizar voluntariamente tras avisarles. Pero de esta cantidad, 211 millones corresponden a 12 miembros de la familia Botín, que aprovecharon para regularizar gran patrimonio en el exterior de no solo en el HSBC. Son un caso especial. Por tanto, el resto, 647 clientes españoles del HSBC saldaron su deuda con Hacienda con 49 millones.

En mayo de 2010 la AEAT, recibió una lista con nombres de contribuyentes españoles que tenían cuentas no declaradas en el banco suizo HSBC. Fue a través de las autoridades francesas, en concreto a través de Hervé Falciani empleado de una banca de dicho país.

La reacción a dicha lista fue remitir una carta a 659 contribuyentes recordándoles que debían haber realizado sus autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2005 a 2008, procediéndoles a requerir que presentaran las mismas.

¿Cuál fue el motivo por el que no se abrió una investigación? La respuesta fue que el conocimiento de dicha información había sido ilícito. Se precisaba la ayuda del país suizo para poder dar veracidad y legalidad a los datos. No obstante para la Organización de Inspectores, la gravedad de los casos requería

de la apertura de una inspección, en lugar de fijar un procedimiento singular que se podía interpretar como una “amnistía fiscal encubierta”.



## 7. MONTORO. LA ÚLTIMA AMNISTÍA.



Ilustración 5. Cristóbal Montoro

### 7.1 El Decreto Ley.

El 30 de marzo de 2012 se publicaba el Real Decreto-Ley, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Antes de profundizar en el fondo o contenido del mismo, es necesario detenernos en la forma.

La elegida por el ejecutivo para aprobar la citada norma es el Decreto Ley. Esta figura viene regulada en el texto Constitucional en los siguientes términos (art. 86).

*"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 electoral general.*

*Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.*

*Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia."*

Según se ha indicado en párrafos anteriores, -énfasis añadido-, **los Decretos Leyes 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**

El Decreto, entre otras, regulaba principalmente aspectos de relativos al sistema tributario y al gasto público, materias previstas en el artículo 31 de la Constitución, esto es, incluido en el Título I, por lo tanto excluida de la posibilidad de ser reglada por una norma de tal carácter.

*"Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación*

*equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”*

El Decreto Ley es una norma de rango legal que dicta el ejecutivo y que posteriormente debe ser convalidada por el Congreso de los Diputados. En este supuesto se cumplió esta última condición.

La convalidación por parte del Congreso se materializaba mediante resolución de dicho órgano de fecha 12 de abril de 2012, publicada en BOE de fecha 19 de ese mismo mes.

El RDL, se dicta fundamentado en la necesidad de actuar ante la grave situación económica en la que se encuentra España y la imperiosa necesidad de corregir los desequilibrios existentes.

El ejecutivo ya había intentado abordar el problema del elevado déficit, para ello había aprobado diversas medidas previstas en el RDL 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, pero éstas no habían sido suficientes, por lo que se decidía complementar la citada norma con un nuevo RDL que adoptara medidas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, así como, para dotar de mayor autonomía financiera a los Ayuntamientos, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y se establecía una declaración tributaria especial para determinadas rentas y se adoptaban medidas de carácter administrativo para contribuir a la generación de ahorros en la gestión del patrimonio inmobiliario del sector público.

¿Por qué utilizaría esta figura jurídica y no la procedente? Es clara la respuesta. Una cuestión de tiempo. Se apelaba a la no dilación de la consecución de los objetivos.

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<sup>13</sup>.

-...-

"VII

*Por último 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 norma 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. A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria. En su virtud, haciendo uso de la autorización contenida en el artículo 86 de la Constitución Española, a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 30 de marzo de 2012.*

#### ***Disposición adicional primera.***

*Declaración tributaria especial.*

*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.*

---

<sup>13</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 (BOE de 31 de marzo de 2012). Disposición Adicional Primera que fue modificada poco después por el Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y desarrollada mediante la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo.

*2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento. El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos. Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.*

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

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

*5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición. El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012.”*

-...-

## 7.1.2 El proceso.

Hacienda está dispuesta a dar todas las facilidades a los defraudadores para que se acojan a la amnistía fiscal. Tras abrir el proceso al blanqueo del dinero en efectivo, ahora el ministerio de Cristóbal Montoro ha abandonado la idea de gravar con un 10% todos los activos ocultos aflorados tras las críticas de los asesores de los defraudadores, que consideraban que eso no era suficientemente ventajoso para ellos. Ahora, según la nueva interpretación de la Dirección General de Tributos, en lugar de gravar todos los capitales aflorados, se conformará con que tribute al 10% la parte generada en los ejercicios no prescritos (solo tres, en el caso de la amnistía fiscal ya que según indica la DA1<sup>a</sup> 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. Recordemos que esta norma entró en vigor el 30/03/2012 por lo tanto 2011 estaba todavía en periodo impositivo voluntario, afectando a las rentas procedentes de 2010, 2009 y 2008, estando las anteriores ya prescritas.), manteniendo la exención de intereses y recargos. Con ello, habrá casos en que a los evasores les baste pagar menos del 1% de todo lo defraudado. Además, Hacienda les garantiza que hará la vista gorda con esas declaraciones, pues señala que "no resulta procedente" su comprobación.

Si esto fuera poco, el Tesoro sugiere a los bancos que hagan la vista gorda con la amnistía fiscal.

El Gobierno ha flexibilizado la amnistía fiscal, el procedimiento con el que pretende recaudar 2.500 millones y aflorar un capital escondido en paraísos

fiscales de, al menos, 25.000 millones. Algunos despachos de abogados y asesores fiscales habían manifestado dudas sobre la oportunidad de acogerse al proceso de regularización fiscal. Consideraban que no existían suficientes garantías jurídicas para los que decidieran aflorar su patrimonio oculto —tenían que pagar un gravamen del 10% sobre los bienes ocultos, muy inferior a los impuestos que habían dejado de abonar— y sostenían que había otras vías para legalizar el dinero opaco de forma más barata. De hecho, ninguna gran fortuna se ha acogido aún a este proceso desde su entrada en vigor a principios de junio, habida cuenta de que la Orden del Ministro se publicaba el día 30/05/2012. Ahora el Ministerio de Hacienda permitirá que los defraudadores regularicen su situación pagando menos del 10% previsto y aclara que no comprobará las declaraciones de los que se acojan al proceso.<sup>14</sup>

Así, por ejemplo, si un defraudador tenía un millón de euros en bienes no declarados a cierre de 2007, y había obtenido una rentabilidad de ese dinero de 30.000 euros anuales (en torno al 3%) en 2008, 2009 y 2010, en la amnistía fiscal le bastaría pagar el 10% de esos 90.000 euros (esto es, 9.000 euros) para blanquear 1.090.000 euros. En lugar de tributar el 10%, bastará con que pague menos del 1% del total del capital aflorado. Cuando el ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, explicó el decreto ley de la amnistía fiscal tras ser aprobado por el Consejo de Ministros se refirió a “la regularización de los totales, los saldos, que vengan a España de otros territorios o también afloren desde la propia España”.<sup>15</sup>

En el Congreso, al votarse el Decreto-Ley, también dijo que era “un gravamen sobre la regularización de activos que están ocultos”. La propia redacción de la norma y de los modelos tributarios daban a entender que se tributaba por el total de los bienes ocultos aflorados, y así lo interpretaban todos los expertos hasta que Hacienda aclaró que favorecería a los defraudadores.

---

<sup>14</sup> Sección economía. El Día.es 05/12/2012.

<sup>15</sup> El País.com JESÚS SERVULO GONZALEZ. 04/07/2018.

El 31/05/2012 se publicaba la orden Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación. La citada orden establece entre otros que serán bienes o derechos objeto de declaración: "cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes".

Que la titularidad de los bienes o derechos objeto declaración deberá haberse adquirido por el declarante en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, salvo que el período impositivo del declarante no coincida con el año natural, en cuyo caso la titularidad deberá haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012.

Que, no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no podrán ser objeto de declaración especial los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010, o de la fecha de finalización del período impositivo a que se refiere el apartado 2 anterior, cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración.

Que la titularidad de los bienes o derechos, así como su fecha de adquisición, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

En particular, tratándose de dinero en efectivo será suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, o a la fecha de finalización del período impositivo a que se refiere el apartado 2 anterior, siempre que con carácter previo a la

presentación de la declaración tributaria especial se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional.

Hacienda ya había abierto otro boquete con el que facilitaba acogerse a la amnistía fiscal a quienes hubieran cometido fraude, al permitir que se regularizara el dinero en metálico, para el que "será suficiente la manifestación de ser titular del mismo antes del 31 de diciembre de 2010", según la orden ministerial que regula la tramitación del proceso, e ingresarlo en una cuenta. El nuevo documento elaborado por Tributos precisa que "no se podrá utilizar la declaración tributaria especial para regularizar rentas no declaradas obtenidas con posterioridad a esa fecha". (Fuente El País. Edición digital 04/07/2012).

### **7.1.3 El recurso interpuesto por el PSOE.**

El día 25 de junio de 2012 tuvo entrada en el registro general del Tribunal Constitucional un escrito de doña Virginia Aragón Segura, Procuradora de los Tribunales y comisionada por 105 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, por el que interpone recurso de inconstitucionalidad contra 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, por posible vulneración de los arts. 86.1 y 31.1 CE. Consideran los Diputados recurrentes que la disposición adicional impugnada vulnera los arts. 86.1 y 31.1 CE, al introducir una nueva figura, una declaración tributaria, mediante la que el contribuyente reconoce la titularidad de derechos **procedentes de rentas no**

**declaradas en períodos impositivos anteriores, instaurando un gravamen nuevo, de carácter temporal, naturaleza personal y directa, de sujeción voluntaria y alternativo a tres pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario como son el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre sociedades (IS) y el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR).**

Basta con acudir a la doctrina constitucional (SSTC 182/1997, 132/2003 y 108/2004) para comprobar **cómo a través de un decreto-ley no se puede afectar al deber de contribuir**, lo que sucede cuando con la norma controvertida se provoca un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario. Es lo que ocurriría en el caso de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, que sustituye los impuestos que gravan la renta por el pago de una prestación única del 10 por 100 del valor de los bienes o derechos declarados, con exclusión de intereses, recargos y multas. Con esa regularización fiscal, añaden los Diputados recurrentes, no sólo se afecta directamente a la capacidad económica en un sistema tributario justo (art. 31.1 CE) sino que se establece *ex novo* un nuevo gravamen por decreto-ley, cuando, de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional, el deber constitucional de contribuir es uno de esos deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley y reservada a la Ley en sentido estricto. No se puede, por decreto-ley, establecer, crear o implantar un nuevo tributo ni determinar sus elementos esenciales, por lo que vulneraría el art. 86.1 CE cualquier intervención normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, alterase sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario (SSTC 6/1983, 182/1997, 108/2004 y 189/2005). Queda claro, pues, que el decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo (STC 182/1997, FJ 6). Sin embargo, la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha desconocido los presupuestos constitucionales del art.

86.1 CE y, por tanto, la reserva de ley, porque ha provocado un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario. Por otra parte, para los Diputados recurrentes la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 vulnera el principio de justicia tributaria recogido en el art. 31.1 CE, al establecer la posibilidad de realizar un pago del 10 por 100 del importe de las rentas declaradas en sustitución de todas las obligaciones tributarias exigibles, con quiebra de los principios de generalidad (pues los que se acojan a la declaración especial quedan exonerados del deber de contribuir), de igualdad (pues 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 del 10 por 100 con independencia de la cuantía de la renta declarada)....

Era deber de la oposición recurrir el Decreto-Ley. El Gobierno había utilizado un mecanismo reservado a la urgencia y extrema necesidad, para intentar salvar sus arcas. Pero como se deduce del texto *ut supra*, no apelaba contra el contenido sino contra la forma, el Gobierno era consciente de que cruzaba los límites previstos en la Constitución para el uso de habilitación legal que le otorgaba al Ejecutivo.

#### **7.1.4 La defensa del abogado del Estado.**

El 21 de septiembre de 2012 se registró en este Tribunal el escrito de alegaciones del Abogado del Estado, en el que se solicita la desestimación del recurso de inconstitucionalidad. Antes de entrar a dar respuesta a las vulneraciones denunciadas precisa el contexto económico en el que se adoptaron las medidas contenidas en el Real Decreto-ley 12/2012 y, en concreto, la previsión relativa a la declaración tributaria especial. A tal fin, tras señalar la justificación de la medida que contiene tanto en el Preámbulo del Real Decreto-ley 12/2012 como la que deriva del posterior debate de convalidación, subraya la gravedad de una crisis económica que viene avalada

por los informes anuales del Banco de España de 2008 a 2011, en los que incluso llega a afirmarse que la "economía mundial ha sufrido la perturbación más grave desde la Segunda Guerra Mundial", de manera que las medidas de política económica han evitado "una espiral catastrófica" y han conseguido "activar el inicio de la recuperación, aunque la herencia de lo sucedido tendrá repercusiones de envergadura en múltiples dimensiones" (Informe de 2009).

Para el Abogado del Estado, con estos antecedentes "la política fiscal se enfrenta al reto de implantar planes de consolidación presupuestaria que garanticen unas finanzas públicas saneadas", lo que aconseja "la implementación de planes de consolidación fiscal suficientemente ambiciosos".

Además, los Presupuestos Generales del Estado para 2012 fijaban como objetivo de déficit para el conjunto de las Administraciones Públicas el 5,8 por 100 del PIB (la recomendación de la Comisión Europea era del 5,3 por 100 del PIB). En fin, para el Abogado del Estado, el Tribunal Constitucional tampoco ha sido ajeno a la gravedad de la crisis económica que atraviesa la "zona euro", como lo pone de manifiesto que se ha hecho eco de ella en diversas resoluciones (AATC 95/2011, de 21 de junio, FJ 5; 96/2011, de 21 de junio, FJ 5; y 147/2012, de 16 de julio, FJ 6), en las que se refiere a la necesidad de adoptar medidas de contención del gasto público.

Pasa a continuación el Abogado del Estado a analizar los precedentes del Real Decreto-ley 12/2012, las recomendaciones de la OCDE y la experiencia de otros países de nuestro entorno.

A tal fin, cita en primer lugar la regularización tributaria prevista en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a través del canje de Pagars del Tesoro o emitidos por las Diputaciones Forales por activos de Deuda Pública especial, de manera que las rentas o patrimonios aflorados no tributaban, ni los rendimientos generados quedaban sometidos a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas o en el

impuesto sobre sociedades. Subraya, a continuación, las emisiones de Pagares del Tesoro fiscalmente opacos al amparo de la disposición adicional primera de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

Añade, a renglón seguido, las recomendaciones de la OCDE sobre las estrategias encaminadas al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los defraudadores mediante programas especiales de declaración voluntaria (OCDE, 2000, "Improving Access to Bank Information for Tax Purposes"; y OCDE, 2010, "Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice"), como fórmula de aumentar los ingresos públicos por los Gobiernos en tiempos de crisis, como sucedió en Estados Unidos, con más de 14.700 contribuyentes, o en Alemania, con más de 20.000 contribuyentes (con una recaudación adicional para el Gobierno alemán en torno a los 4.000 millones de euros).

Considera el Abogado del Estado que para que estas iniciativas tengan éxito es necesario proporcionar unos incentivos suficientes para que los contribuyentes que no cumplen se acojan a estos programas, pero sin que se produzca la sensación pública de que defraudar es rentable....<sup>16</sup>

Parece obvio que la Abogacía del Estado debía defender la norma dictada, pero sólo podía apelar a razones de urgencia económica. En cierto modo, faltaba decir, sí lo sé que no eran las formas, pero era la solución más rápida y recordemos que el Decreto-Ley fue convalidado por el Congreso y surtió efectos

### **7.1.5 La Sentencia.**

*"En conclusión, la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al*

---

<sup>16</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 08/06/2017

*sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional. Por lo demás, esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, por contradecir el art. 86.1 CE, hace innecesario entrar a conocer de la lesión de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad recogidos en el art. 31.1 CE, alegada también por los Diputados recurrentes.*

*En último término y 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 (por todas, STC 189/2005, FJ 9)."*

### **7.1.6 El Análisis.**

Nueve de junio de 2017, los periódicos anuncian en sus portadas "El pleno del Tribunal Constitucional ha anulado, por unanimidad, la amnistía fiscal aprobada por el Gobierno del PP en 2012". La sentencia considera que el decreto ley por el que se aprobó el indulto fiscal es inconstitucional ya que no era el vehículo adecuado para aprobar esta medida, que legitimó el fraude. El tribunal avala, sin embargo, las declaraciones que hicieron los más de 31.000 contribuyentes para regularizar el dinero evadido. Por eso, la sentencia apenas

tiene efectos prácticos, pero supone un duro varapalo político al Ejecutivo de Mariano Rajoy y en concreto al ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro.<sup>17</sup>

¿El fondo o la forma?. Quedaba claro, una vez más no había nada que mencionar en la medida adoptada por el ejecutivo, únicamente un pequeño detalle, la forma. No debía haberse utilizado un Decreto-Ley, sino que quizá debió esperar a dictar una ley al igual que hicieron los ahora recurrentes en años anteriores.

No pretende dicha sentencia el mencionado titular político o mediático, sino que realiza un análisis normativo, o dicho en otras palabras, ha tenido la intención de regañar al ejecutivo en cuanto a las formas y no en el fondo.

La sentencia, sin embargo, más allá de interpretaciones político-mediáticas, realiza un análisis técnico relevante, que se pretenden interpretar para dilucidar qué ha dicho exactamente el Tribunal Constitucional sobre este mecanismo de la amnistía fiscal que tan apasionadas reacciones suscita.

Bien es cierto que la sentencia explica el contenido de la "amnistía fiscal" que fue aprobada a través de la figura **del Decreto-Ley**, norma con rango de ley que, excepcional y provisionalmente, puede aprobar el Gobierno (puesto que las leyes, en principio, se han de aprobar por las Cortes Generales) en casos de extraordinaria y urgente necesidad. En resumen, la sentencia expone que en virtud de este mecanismo (técnicamente llamado "declaración tributaria especial") se permitía a los contribuyentes del IRPF, el Impuesto de Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), regularizar su situación tributaria, declarando bienes que no habían declarado antes, ingresando solo el 10 % de su precio de adquisición, sin sanciones, intereses ni recargos.

---

<sup>17</sup> Economía. El País. Edición 04.06.2012

### **7.1.7 Cuanto se recaudó.**

Según fuentes escritas, 1.200 millones de euros de los 40.000 que afloraron. Esto supone que el tipo efectivo fue del 3% y no del 10% que el Gobierno anunció. De hecho, sus previsiones eran que aflorasen 25.000 millones y se recaudasen 2.500 millones, esto es, más del doble de la cifra final. El bajo tipo efectivo pagado es una de las mayores críticas de la oposición, y las presiones políticas han obligado a Hacienda a enviar una carta a los 30.000 contribuyentes que se acogieron al proceso para advertirles de que la amnistía no prescribe a los cuatro años. Este plazo se cumplía en noviembre del pasado año.

GESTHA (Sindicatos de Técnicos del Ministerio de Hacienda) apunta que en la Comunidad de Madrid se recaudaron 463 millones y en Cataluña 303 millones más. Además, en la Comunidad Valenciana la cifra llegó a 124 millones y en Andalucía 65 millones. Sin embargo, los Técnicos de Hacienda mantienen que «en todo el país, la adhesión de los contribuyentes a esta medida fue poco representativa, debido en gran medida a la confianza en mantener oculto el patrimonio en paraísos fiscales, así como a la necesidad de presentar complementarias de IVA y del Impuesto de Patrimonio, y a las dudas generadas con el recurso de inconstitucionalidad que presentó en su momento el grupo socialista. Este recurso es, precisamente, el que ha provocado la declaración del TC.

Y los agraciados....Poco más de sesenta nombres. El 0,19% sobre un total de 31.484 declarantes que legalizaron dinero negro pagando a Hacienda, en ocasiones, menos del 3%. Es todo lo que se sabe de los beneficiarios de la amnistía fiscal que el ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, lanzó en 2012, y que el Tribunal Constitucional acaba de anular, con nulos efectos prácticos, porque la sentencia no invalida las regularizaciones que se presentaron para preservar la "seguridad jurídica" de los amnistiados.

### **7.1.8. Algunos beneficiados.**

- Según publicaba el El Diario.es , se podrían haber beneficiado de esta amnistía entre otros, Rodrigo Rato, Rodrigo Rato, exvicepresidente del Gobierno, ex director gerente del FMI y expresidente de Bankia.
- Francisco Granados, ex mano derecha de Esperanza Aguirre y cabecilla de la trama Púnica.
- Luis Bárcenas ex tesorero del PP.
- Alberto López Viejo, exconsejero de Deportes de Aguirre (en la trama Gürtel).
- Edmundo Rodríguez, testaferro de Ignacio González, ex directivo del Canal de Isabel II y ex consejero de la editora de La Razón.
- David Marjaliza, cabecilla de la Púnica y exsocio de Granados
- Diego Torres, exsocio de Iñaki Urdangarin.
- Fernando Martín, el expresidente de Fadesa y del Real Madrid, (en Gürtel).
- José Antonio Encinas Charro, expresidente de la empresa de armamento Defex.
- Alfonso García Pozuelo, expresidente de Hispánica (en Gürtel).
- Iván Yáñez (bróker, extestaferro de Luis Bárcenas).
- Gonzalo Urquijo, el arquitecto que cobró en B por la reforma de la sede del PP.
- Belén García, socia del anterior.
- José Luis Martínez Pombo (ex jefe de Infraestructuras de la Línea Madrid-Levante de Adif).
- Antonio Banús Ferré (sobrino del fundador de Puerto Banús, en Marbella).
- Ignacio Miguel Bernar Elorza (empresario implicado en el caso Emperador).
- UGT José Ángel Fernández Villa, ex líder minero de, actualmente en el banquillo junto al expresidente del Montepío de la Minería.

- José Antonio Postigo, y su hija Patricia Postigo, que también recurrieron a la regularización de Montoro.
- Antonio y Jorge Gallardo, propietarios de los laboratorios Almirall. que afloraron más de 113 millones de euros gracias a la medida de Montoro.
- Vicente Villagrà (presidente de la Cámara de Comercio de Palencia), su esposa, Rosa Blanco, y la cuñada de ambos, Fernanda Morán, sus nombres salieron a la luz gracias a la investigación de los Papeles de la Castellana, junto a los dueños del fabricante de aperitivos Pipas Facundo.
- Los dueños de la Hotelera Meliá.
- José María Caballé, dueño de la cadena valenciana Servigroup.
- Borja Thyssen.
- Ildfonso Falcones, también revelaron que el autor de *La Catedral del Mar* se había acogido a la amnistía junto con su esposa, Carmen Rosich.
- Micaela Domecq, esposa del hoy comisario europeo.
- Miguel Arias Cañete
- Dos miembros del clan Pujol, Oleguer y Josep Pujol Ferrusola, hijos del ex molt honorable Jordi Pujol.
- Pilar Tello, hija de Blas Tello.
- Antonio Moro.
- Borja Perez-Maura (nieta del exministro Gabriel Pérez-Maura y bisnieto del expresidente Antonio Maura.
- Berta de la Peña González Camino, esposa del anterior.
- La infanta de España Alicia de Borbón Parma, el infante Carlos de Borbón-Dos Sicilias (primo del rey Juan Carlos).
- Pedro y Cristina de Borbón Dos Sicilias.
- Pedro Lopez Quesada Ferrandez Urrutia, uno de los mejores amigos del Rey.
- Sus hijas, Almudena, Beatriz y Adela.
- Pedro López Quesada y Fernández Lascoiti, y sus tíos Ramón y Asunción Fernández Urrutia.

- María Ilia García de Sáez Borbón Dos Sicilias, prima lejana de Juan Carlos I.
- Francisco José García Muñoz, dueño de la empresa jiennense Mariscos Castellar.
- Juan Tejedor, Xavier Miravet y Mireia Tejedor, administradores de tres empresas de este sector en Barcelona.
- Joan Pi Urgell, un dentista en Barcelona y Andorra.
- José Luis Caballero, dueño de la clínica de estética FIV Center.
- Luis Felipe Fernández, dermatólogo de Valladolid
- La empresa Matices SL, dueña de una tienda de ropa en Zaragoza.
- Jesús Pozo, dueño de la empresa de catering escolar Seral y de Actividades Formativas SL, dedicada a actividades extraescolares.
- Susana Santamarta, una peluquera de León.
- José Antonio Navarro, dueño de la empresa oscense TCESA y su exsocio Juan Carlos García Blanco.<sup>18</sup>
- .

El resto, más de 31.000 nombres, sigue oculto, pese a la inconstitucionalidad de la amnistía.

---

<sup>18</sup> El Diario.es edición de 08/06/2017.

## **8. LA REFLEXIÓN.**

Debemos realizar dos reflexiones, una en cuanto a la forma y otra en cuanto al fondo.

Sobre la forma, huelga decir que el Real Decreto-Ley vulneraba la Constitución, regulaba materias excluidas para este instrumento, tal y como prevé el artículo 86 de la Carta Magna, violando, por tanto, el principio de reserva de Ley. La vía utilizada no era la adecuada. Recordemos que el Ejecutivo dispone de otras vías para regular materias que afecten a aspectos económicos, podía por tanto haber tramitado un proyecto de ley de manera urgente.

A pesar de ello, el Congreso de los Diputados, en Sesión Plenaria, desde el 10 hasta el 12 de abril de 2012, convalidaba el RD Ley 12/2012, con 194 votos favorables, 137 negativos, y 0 abstenciones.

En cuanto al fondo, la Sentencia es clara, afirma lo anterior, no era la vía adecuada, pero del texto de la misma podemos concluir que a veces el fin justifica los medios, y el Tribunal acaba manteniendo los efectos surtidos durante su vigencia.

Lo anterior permite concluir que los procesos de regulación o amnistía han existido y existirán, pero no creo que sea correcto el abuso o la habitualidad de esa figura. Hay que recordar que el objetivo de una amnistía fiscal es incrementar la recaudación en el corto plazo, permitiendo un respiro a las arcas y cuentas públicas.

No obstante, este resultado puede tener consecuencias ambiguas en el futuro: por un lado, los defraudadores que declaran sus fondos se señalizan de cara al futuro, facilitando una eventual investigación parte de las autoridades tributarias; pero por la misma razón, como los defraudadores saben que una vez salgan a la luz pasarán a estar más vigilados que nunca por las autoridades

tributarias, éstos poseen fuertes incentivos a no legalizar su dinero a pesar de la amnistía. Este efecto contrarrestaría en parte el incentivo generado por las ventajas fiscales; no obstante, puede ser tan grande que la amnistía fiscal termine por ser totalmente inefectiva.

A largo plazo, los defraudadores saben que el gobierno les perdona las deudas hoy porque necesita aumentar la recaudación urgentemente, ¿qué le impide hacerlo de nuevo mañana en circunstancias similares? Por mucho que el gobierno prometa que se trata de circunstancias excepcionales y de que una medida como ésta no volverá a suceder, los defraudadores saben que esta promesa no puede ser creíble. Por esa razón, una amnistía fiscal puede ser interpretada por los defraudadores como un signo de debilidad del gobierno, o como una muestra de la incapacidad de las agencias de inspección tributaria de detectar a los defraudadores siguiendo los cauces legales tradicionales.

El resultado es que una amnistía fiscal, a pesar de incrementar la recaudación hoy, puede incentivar que haya más incumplimientos en el futuro. Muchos de los defraudadores, percibiendo una posible debilidad de la Administración, no participará de la amnistía. Al mismo tiempo, muchos otros contribuyentes 'honrados', que siempre han pagado a tiempo sus impuestos, pueden pasar a sentirse más tentados a defraudar, o incluso puede que lo hagan por simple indignación frente a la injusticia que supone tratar con tanta condescendencia a los que se saltan la ley.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> LÓPEZ LABORDA, Julio y RODRIGO SAUCO, Fernando (2002) ["El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?"](#) Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública 163-(4/2002): 121-153, Instituto de Estudios Fiscales.  
UCHITELLE, Elliot (1989) ["The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries"](#), FRBNY Quaterly Review / Autumn 1989  
VV.AA., ["Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice"](#), OECD Research, September 2010

## Tabla de Ilustraciones.

Ilustración 2.....	24
Ilustración 2 Diario ABC Economía.....	26
Ilustración 4 Radiografía de las Sicav en España. Fuente CNMV.....	29
Ilustración 5 Carlos Solchaga .....	30
Ilustración 6. Cristobal Montoro.....	41



## 9. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA

Eric Le Borgne, Katherine Baer "Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives". International Monetary Fund.

López Laborda, Julio y Rodrigo Sauco, Fernando (2002). "El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?" Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública 163- (4/2000). Instituto de Estudios Fiscales.

Uchitelle, Elliot. "The effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries". Autumn 1989.

Hari Sharan Naitel y Russel S. Sobel. "El impacto recaudatorio de amnistías fiscales reiteradas".

Legislación consolidada. BOE. <http://www.boe.es/legislacion/legislacion.php>

NOCEDA, MA. Tres Amnistías fiscales con distinta magnitud. (2015) [https://politica.elpais.com/politica/2015/04/17/actualidad/1429303007\\_250164.html](https://politica.elpais.com/politica/2015/04/17/actualidad/1429303007_250164.html)

FABRA, M. y SERVULO GONZALEZ, J. El Constitucional anula la amnistía fiscal y deja en evidencia a Montoro. (2017)

[https://politica.elpais.com/politica/2017/06/08/actualidad/1496933024\\_470959.html](https://politica.elpais.com/politica/2017/06/08/actualidad/1496933024_470959.html)

LA NUEVA ESPAÑA. ECONOMÍA. Así han sido las tres amnistías fiscales en España. (2015)

<http://www.lne.es/economia/2015/04/23/han-sido-tres-amnistias-fiscales/1745799.html>

DIARIO EXPANSIÓN.

<http://www.expansion.com/juridico/opinion/2017/07/18/596e4667e2704e0b4b8b464b.html>

