

## Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio [BOE n.º 168, de 15-VII-2017]

### **LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA AMNISTÍA FISCAL**

Se ha demostrado que la amnistía fiscal, aprobada en 2012, mediante Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas para la reducción del déficit público, ni fue del todo eficaz, ni estaba amparada en el ordenamiento constitucional español.

No han podido las poderosas razones de sostenibilidad de las cuentas públicas, ni la existencia de experiencias comparadas –como Italia, México, Portugal, Turquía, Francia, Alemania, Estados Unidos, Argentina, Bélgica, Irlanda o Grecia–, ni siquiera el que fuera un instrumento previsto, o quizá recomendado, por la OCDE (año 2000, *Improving Acces to Bank Information for Tax Purposes*; y año 2010, *Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*). Tampoco el que España ya contara con precedentes, aprobados por gobiernos y mayorías parlamentarias de diferente signo, a través de las Leyes 18/1991, 14/1985 y 50/1977.

Se consagra así, como en ocasiones hemos señalado muchos, que la recaudación es una necesidad instrumental, que debe entenderse, siempre, como un valor subordinado a otros valores y principios que tienen marcado protagonismo en la esfera jurídico-constitucional española. La recaudación –el aumento de la misma– no puede excepcionar principios de justicia tributarios como el de generalidad y el de igualdad. Y este es, desde luego, el razonamiento más importante sobre el que pivota la Sentencia que comentamos, del Tribunal Constitucional, n.º 73/2017, de 8 de junio. Todos debemos contribuir en igualdad a las cargas que soporta el sector público del país. El deber de contribución se erige dentro de nuestro marco constitucional como un deber cívico fundamental que debe regirse por parámetros de justicia financiera y tributaria.

Y es que, aunque el Gobierno no lo viera así, y el abogado del Estado en coherencia lo defendiera, contribuyentes responsables y no responsables, evasores-infracutores, en tiempo y destiempo, son término de comparación homogéneos y válidos. Porque quienes satisfacen en tiempo y forma, por ejemplo, su IRPF, se pueden ver sujetos a tipos impositivos que en sus tramos superiores rozan el 50%, frente a quienes se les ha querido amnistiar, mediante una declaración tributaria especial de rentas no declaradas por los ejercicios no prescritos con sujeción a un generosísimo gravamen del 10%, sustitutivo de las prestaciones debidas por IRPF, IS e IRNR, y que también impedía el devengo de intereses, recargos y sanciones, derivado de la posible defraudación tributaria que pudiera haberse cometido. En el medio están quienes no cumplieron en tiempo y forma durante los ejercicios no prescritos, y que, descubiertos o no, satisficieron junto a la prestación tributaria principal debida, dependiendo del caso, los poderosos recargos, intereses y sanciones, que ocasionan que el monto debido finalmente sea muy considerable.

En verdad, la eufemística declaración especial tributaria, realmente amnistía fiscal, fue un gran chollo para los defraudadores que vinieron al sistema, que no fueron todos, pues quizá a algunos un 10% les seguía suponiendo un gravamen oneroso, o porque en la mente de quien defrauda no está el pagar poco, sino incluso nada. Los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR, titulares de bienes o derechos que no se correspondieran con las rentas declaradas en dichos impuestos, pudieron presentar dicha declaración especial con ingreso, que sustituiría a las prestaciones por tales, y por tanto las convertiría en inexigibles. El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinaba la no exigibilidad de sanciones, intereses y recargos. Sí advertía la norma que la regularización fiscal especial no afectaría a los impuestos y períodos impositivos sobre los que ya hubiera mediado notificación por la Administración Tributaria de inicio de procedimientos de comprobación e investigación. Tampoco la condonación implicaba el perdón de posibles delitos, pero como la doctrina ha apuntado, sí de delitos instrumentales, como el de blanqueo, contables y falsedades, como señala el profesor LAGO MONTERO en su trabajo «Amnistía fiscal versus justicia tributaria», pendiente de publicación en el homenaje a José Vicente TROYA JARAMILLO.

El fin no puede justificar los medios. Esa es la conclusión del Tribunal Constitucional en la Sentencia comentada. La recaudación, y la reducción del déficit público, no pueden tolerar quebrantos del deber de contribuir que todos tenemos, en igualdad, como deber cívico y constitucional; como deber de contribuir para que la civilización civilizada siga adelante. Bendecir la amnistía fiscal hubiera sido tanto como dar por bueno ciertos ámbitos espurios, alejados de la ley y del cumplimiento de los deberes constitucionales y legales.

Pero ni siquiera la amnistía fiscal fue del todo eficaz. Se pretendía recaudar por la misma unos 2.500 millones, y finalmente se recaudaron unos 1.200 millones de euros; menos de la mitad de la previsión de la que se partía. Se debiera haber pensado mucho más la adopción de la medida, pues ni siquiera en términos económicos se persiguió el fin buscado. El fin no justifica los medios; pero el fin no estuvo muy meditado.

No obstante, la defensa del Tribunal Constitucional de los principios de generalidad e igualdad, en definitiva, de la justicia tributaria, ha quedado en agua de borrajas. La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, que recogía el procedimiento de declaración tributaria especial de rentas no declaradas (amnistía fiscal) era declarada nula e inconstitucional, pero sus efectos eran *ex nunc* y no *ex tunc*. De nuevo, la protección de los principios de justicia tributaria quedó en una mera literatura. La seguridad jurídica impera, y así el Tribunal Constitucional cierra la posibilidad de dar pie a una indagación sobre los declarantes que llevara a que los defraudadores tributarios pagaran los montantes debidos por las prestaciones ordinarias de IRPF, IS e IRNR, con sus recargos, intereses y sanciones. Los principios de generalidad e igualdad imperaron sobre los objetivos de estabilidad, pero la seguridad jurídica lo hizo sobre aquellos dos primeros.

Y es que, quizá, no había otra solución. Incluso los defensores de la restitución de las situaciones individualizadas mediante pronunciamientos *ex tunc* del Tribunal Constitucional (citado Prof. LAGO MONTERO), que en su momento criticaron con fuerza el que solo tuvieran efectos prospectivos, pero no retroactivos, pronunciamientos tan importantes como el que declaró inconstitucional el régimen de tributación conjunta obligatoria para los unidos en matrimonio, hoy ven la solución del Alto Tribunal, sobre los efectos, acertada. La amnistía fiscal hubiera sido una especie de trampa para los defraudadores, inadmisibles en un Estado considerado serio y democrático. Un Estado de Derecho se distingue de uno que no lo es cuando incluso quienes se apartan del ordenamiento jurídico quedan impunes por imperar postulados de seguridad jurídica. Si esto pasa en el Derecho Penal, ante delincuentes sanguinarios y sin escrúpulos que escapan de la pena por la acción de tal principio, más inclusive en otras parcelas, como es la tributaria, donde la intensidad de los bienes jurídicos protegidos es menor.

Pero nadie tampoco se lleve las manos a la cabeza. La declaración especial tributaria, que debía presentarse antes del 30 de noviembre de 2012, no tenía efectos interruptivos de la prescripción, como se desprende de la Orden del Ministerio de Hacienda HAP/1182/2012, de 31 de mayo, que la desarrollaba. Y quizá por causalidad o por casualidad, también reforzaba esa seguridad jurídica el hecho de que el fallo del Tribunal Constitucional, la Sentencia que comentamos, haya llegado un 8 de junio de 2017, cuando todo está prescrito y bien prescrito, pues se trataba de aflorar y traer al sistema rentas de ejercicios comprendidos entre 2007 y 2010 inclusive.

El otro argumento sobre el que se centra la Sentencia es el de la inadmisibilidad de la utilización del instrumento del Decreto-Ley, previsto en el artículo 86 de la Constitución española. Este instrumento normativo, de índole gubernamental, aun con rango de ley, solo se prevé para supuestos de extraordinaria y urgente necesidad, que no pueden afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que está el deber de contribuir, del artículo 31 de la Constitución.

Es cierto que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha interpretado el precepto de tal forma que no se prohíbe la afectación mediante Decreto-Ley a todos los ámbitos del deber de contribuir, sino que depende tanto del impuesto que afecte (según su grado de incidencia en el sistema), como del elemento específico del tributo que regule. Los recurrentes –105 diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados– consideraban, incluso, que se creaba un gravamen nuevo y alternativo al IRPF, IS e IRNR, considerados pilares básicos del sistema fiscal español. El TC no comparte que se trate de una exacción nueva, sino que se trata de una regularización excepcional de las anteriores, pero que afecta de forma decidida a dos impuestos claves del ordenamiento tributario, el IRPF y el IS, y su complemento para los no residentes, el IRNR; tanto por lo que representan a efectos de recaudación, como también por el cumplimiento de los objetivos de justicia tributarios. Concluye el Tribunal que «con esta medida normativa se ha afectado a la esencia misma del deber

de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, al haberse alterado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, al haberse alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que resultan prohibidos por el artículo 86.1 CE».

Marcos IGLESIAS CARIDAD  
*Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Salamanca*  
*Acreditado a Profesor Contratado Doctor*  
[iglesiascaridad@usal.es](mailto:iglesiascaridad@usal.es)