

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

**LA IMPUGNACIÓN  
DEL MODELO 720  
(TRAS EL DICTAMEN  
DE LA COMISIÓN EUROPEA)**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2019

# ÍNDICE

	Pág.
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	9

## CAPÍTULO I

### AMNISTÍA FISCAL Y MODELO 720

1. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL .....	11
1.1. Las amnistías fiscales .....	11
1.2. Fuentes .....	14
1.3. Naturaleza .....	15
1.4. Características .....	20
2. LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EX- TRANJERO .....	27
2.1. Fuentes .....	27
2.2. Contenido .....	31

## CAPÍTULO II

### ANÁLISIS CRÍTICO DE LA GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA PREVISTA EN EL ART. 39.2 DE LA LIRPF Y EN EL ART. 121.6 LIS

1. RASGOS CARACTERÍSTICOS DE LAS GANANCIAS PATRIMO- NIALES NO JUSTIFICADAS .....	39
1.1. Las ganancias patrimoniales como técnica presuntiva a disposi- ción de la Administración que actúa como cláusula de cierre del sistema .....	39

	Pág.
1.2. Las ganancias de patrimonio no justificadas como una clase más de renta .....	42
1.3. Conclusión: la relevancia de la prueba del origen en el tiempo de las rentas, así como de su naturaleza.....	43
2. ESPECIALIDADES QUE PRESENTA EL SUPUESTO REGULADO EN LOS ARTS. 39.2 LIRPF Y 134.6 TRLIS.....	44
2.1. El imposible funcionamiento del mecanismo presuntivo .....	44
2.2. Naturaleza punitiva de la imputación de la ganancia al periodo descubierto más antiguo de entre los no prescritos.....	46
2.3. El carácter restringido de las pruebas que permiten eludir la aplicación del art. 39.2 LIRPF. En particular, la referencia a las «rentas declaradas» .....	47
3. EN TORNO A LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LAS RENTAS RELACIONADAS CON BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO QUE NO SE DECLARARON MEDIANTE EL MODELO 720 .....	51
3.1. El carácter excepcional y atípico de las obligaciones tributarias que no prescriben .....	51
3.2. La declaración de rentas, bienes o derechos, o su descubrimiento, no tiene carácter constitutivo y no permite sustentar su imprescriptibilidad .....	56
4. INFRACCIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE SEGURIDAD JURÍDICA E IGUALDAD .....	58
5. INFRACCIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA... ..	59
6. LA APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LOS ARTS. 39.2 LIRPF Y 121.6 LIS.....	64

### CAPÍTULO III

#### **ARGUMENTOS QUE PERMITEN SOSTENER LA VIABILIDAD DE REGULARIZAR MEDIANTE EL MECANISMO DEL ART. 27 LGT AUN CUANDO NO SE HUBIERA PRESENTADO EL MODELO 720**

1. SENTIDO Y FINALIDAD DEL ART. 27 LGT.....	69
2. COMPATIBILIDAD DE LA DTE CON LA VÍA DEL ART. 27 LGT. .....	73
3. LA AUSENCIA DE DECLARACIÓN CONSTITUYE EL AUTÉNTICO CATALIZADOR DE LA REGLA DEL ART. 39.2 LIRPF.....	77
4. LA EXIGENCIA DE LOS RECARGOS DEL ART. 27 LGT POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUEDE CONSTITUIR UN ACTO PROPIO AL CUAL QUEDA SUJETA .....	84
5. POR CONTRASTE, LAS REGULACIONES QUE RIGEN EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE BIZKAIA Y GIPUZKOA.....	87
6. LA VALIDEZ DE LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA ES INCUESTIONABLE A EFECTOS DE ELIMI-	

	Pág.
NAR CUALQUIER TIPO DE RESPONSABILIDAD POR INFRACCIÓN O DELITO.....	88
7. UNA REFERENCIA A LA CONSULTA DE LA DGT DE 5 DE JUNIO DE 2017 .....	89

**CAPÍTULO IV**

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN SANCIONADOR**

1. INFRACCIONES MUY GRAVES POR NO CUMPLIMENTAR O NO CUMPLIMENTAR ADECUADAMENTE EL MODELO 720 ....	94
1.1. Elemento objetivo de la infracción .....	95
1.2. Elemento subjetivo de la infracción.....	100
2. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA MUY GRAVE QUE SE COMETE AL IDENTIFICARSE LA GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA.....	110
2.1. El elemento objetivo .....	110
2.2. Dificultad para aceptar que sobre la base de una presunción se pueda exigir una sanción.....	114
2.3. Elemento subjetivo.....	115
2.4. Crítica a la sanción prevista .....	120
2.5. Vigencia de la prohibición de retroactividad de la ley penal más favorable.....	123
2.6. Recapitulación.....	126

**CAPÍTULO V**

**EL DICTAMEN MOTIVADO DE LA COMISIÓN EUROPEA**

1. CUESTIÓN PREVIA: ¿SE HA OCULTADO A LOS CONTRIBUYENTES ESTE DICTAMEN MOTIVADO?.....	127
2. LA CARTA DE EMPLAZAMIENTO.....	128
3. CONTENIDO DEL DICTAMEN MOTIVADO.....	134
3.1. Planteamiento.....	134
3.2. Comparabilidad de la situación en la que se hallan los contribuyentes que invierten en España y los que lo hacen fuera .....	136
3.3. Complejidad y onerosidad del cumplimiento de la obligación de informar.....	137
3.4. España cuenta hoy con instrumentos jurídicos suficientes para obtener la información tributaria que pretende extraer con el Modelo 720 .....	140
3.5. La anomalía jurídica que supone la imprescriptibilidad .....	143
3.6. La desproporción del régimen sancionador y la ausencia de ocultación.....	145
3.7. En torno al principio de proporcionalidad .....	152
4. CONCLUSIONES .....	156

	Pág.
5. POSIBLES REPERCUSIONES .....	158
5.1. Suspensión de los procedimientos administrativos tributarios en curso .....	158
5.2. Solicitud de devolución de ingresos tributarios indebidos por los ingresos efectuados siguiendo el criterio mantenido por la Agencia Tributaria.....	159
5.3. Indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador.....	159
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>165</b>
<b>ANEXO. DICTAMEN MOTIVADO DIRIGIDO AL REINO DE ESPAÑA EN VIRTUD DEL ARTÍCULO 258 DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN RESPECTO DE LOS BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO («MODELO 720»)</b> .....	<b>169</b>

## INTRODUCCIÓN

Entre 2012 y 2013 el panorama tributario en España se vio sacudido por dos fenómenos novedosos: la previsión de un supuesto excepcional de regularización voluntaria especial y la implantación y exigencia efectiva de una nueva obligación de información relativa a los bienes y derechos en el extranjero de los que las personas físicas y jurídicas residentes resultaran ser titulares. Ambas medidas se hallaban directamente interrelacionadas. Desde la Administración se promovió, primero, que se aprovechara la ocasión excepcional que se brindaba al contribuyente incumplidor de poder regularizar a muy bajo coste porque, de no hacerlo, las consecuencias podrían ser extraordinariamente negativas<sup>1</sup>.

Con datos de 2015, fueron más de 134.000 el número de obligados tributarios que habían presentado ya la Declaración Tributaria Especial (DTE) aflorando capitales en el extranjero por un importe cercano a los 89.000 millones de euros<sup>2,3</sup>.

---

<sup>1</sup> Advertimos de esta perspectiva en «La Declaración Tributaria Especial: luces y sombras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria», *Revista Jurídica de Cataluña*, ICAB, 2012. También lo hacen Rosa PÉREZ FERNÁNDEZ y Ángel SÁEZ MARTÍNEZ, «La imprescriptibilidad», *Revista de Economistas Asesores Fiscales*, núm. 358, diciembre, 2012.

<sup>2</sup> Además, «desde la revelación del expresidente de la Generalitat de Cataluña, Jordi Pujol, el pasado verano, se han presentado ya 2.899 declaraciones de bienes en el exterior, fuera de plazo, solo con cargo al ejercicio 2012, por valor de 1.165 millones. Estos nuevos declarantes no se acogieron a la llamada amnistía fiscal, que estuvo en vigor hasta el 30 de noviembre de 2012, siguiendo el Modelo 750 de la llamada Declaración Tributaria Especial, como tampoco se dignaron declarar el dinero a través de la declaración con el Modelo 720, que concluyó su periodo efectivo, en el citado 30 de abril de 2013» (Xavier GIL PECHARROMÁN, «Bienes en el extranjero: multas bajo sospecha», IURIS&LEX, *elEconomista*, 13 de febrero de 2015, p. 15). Cuando se dio a conocer al público la DTE se aventuró una recaudación global de unos 2.500 millones de euros en la medida en que se pensó que aflorarían capitales por diez veces más esa cifra. Por otro lado, la mal llamada amnistía fiscal siempre ha estado envuelta de un debate turbulento, por ejemplo, acerca de si debían darse a conocer o no los nombres de aquellos que se acogieron a la DTE.

<sup>3</sup> El Modelo 720 ha recibido información de 156.122 millones de euros de más de cien mil españoles en el extranjero, según ABC en su edición de 17 de diciembre de 2018 ([https://www.abc.es/economia/abc-declaracion-bienes-exterior-vulnera-cinco-derechos-fundamentales-201812162354\\_noticia.html](https://www.abc.es/economia/abc-declaracion-bienes-exterior-vulnera-cinco-derechos-fundamentales-201812162354_noticia.html)).

Sin embargo, más que la recaudación directa fruto de la regularización especial lo que interesaba realmente era estimular un masivo afloramiento de bienes y derechos ocultos a la Hacienda Pública española desde hacía años. De tal manera, el Fisco se aseguraba un ensanchamiento sustantivo y *pro futuro* de las bases tributarias de muy diversos impuestos. En definitiva, y seguramente así estaba pensado desde un principio, el principal logro de la llamada «amnistía fiscal» era ese: transparentar la situación patrimonial de miles de contribuyentes y atraerlos a espacios visibles de normalidad tributaria.

Este colectivo de contribuyentes, sin duda, se incrementa año tras año. Sin embargo, siempre con la duda sobre la actitud de la Administración Tributaria española respecto de las declaraciones voluntarias que se presentan fuera de plazo.

El ministro de Hacienda en su intervención del día 18 de febrero de 2015 en el Congreso de los Diputados aportó también otros datos de interés: en 2014, más de 32.000 residentes informaron por vez primera de la titularidad de bienes y derechos en el extranjero de modo que el valor total que alcanza este concepto supera ya los 100.000 millones de euros. Asimismo, informó de la apertura de actuaciones de comprobación a 7.000 contribuyentes con bienes en el exterior que no presentaron el Modelo 720, lo hicieron de forma incompleta o declararon solo en el año 2014 cuando debieron haberlo hecho también en el 2013. En principio parece que a todos ellos se les quieren aplicar las más duras consecuencias: las sanciones por no declarar, la presunción de ganancia patrimonial no justificada y la sanción ligada a esta<sup>4</sup>. Rebatir tales consecuencias desde una perspectiva netamente jurídica ha sido, hasta hace bien poco, una tarea ímproba en la medida en que los órganos de Hacienda, pero también un amplio sector de los profesionales de la fiscalidad, se plegaban acríticamente a la más antijurídica de las interpretaciones posibles de las normas que sustentan la aplicación del Modelo 720. Afortunadamente, el conocimiento del Dictamen motivado emitido por la Comisión Europea en fecha 15 de febrero de 2017 hace brillar las opciones más ajustadas a la lógica y al Derecho sobre las tremendistas versiones que hasta la fecha habían campado a sus anchas. Todo un estímulo para adoptar una posición definida y contundente sobre uno de los mayores engendros jurídicos que este país ha padecido.

Por último, señalar la vinculación de este problema a la globalización y sus efectos en materia fiscal. La solución, sin embargo, vendrá dada también por la aplicación de la tecnología a la fiscalidad actual: a través del intercambio de información tributaria.

---

<sup>4</sup> *Cinco Días*, edición electrónica del día 18 de febrero de 2015.

# CAPÍTULO I

## AMNISTÍA FISCAL Y MODELO 720

### 1. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

#### 1.1. Las amnistías fiscales

El 31 de marzo de 2012, el *BOE* publicó, dentro del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, una norma, su DA 1, que venía a regular lo que popularmente se ha venido a conocer como una «amnistía fiscal». Nada más lejano de la realidad, tanto por su alcance como por su peculiar naturaleza, si bien el término sí ha servido para dar a conocer un mecanismo de regularización fiscal especial diseñado para allegar a las exhaustas arcas del Estado recursos adicionales con los que pasar la peor etapa de la crisis económica que estaba viviendo este país.

Quienes con tanta facilidad se rasgan las vestiduras ante la DTE<sup>1</sup> deberían reflexionar un poco conforme a los siguientes datos. La lista de países que en épocas recientes han aprobado medidas de regularización fiscal excepcional es amplísima<sup>2</sup>: Alemania (2004-2005, 2013); Argentina (1988,

---

<sup>1</sup> El último capítulo siempre está por escribir, pero es posible que el honor lo tenga la introducción en la LGT de una prohibición legal de adoptar nuevas. Al menos eso es lo que se deduce de la proyectada modificación del art. 3.1 de la LGT al que se añadiría el siguiente párrafo: «A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente». La norma que lo introduciría es actualmente un anteproyecto de ley denominado Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias.

<sup>2</sup> *Vid. Tax amnesties*, editado por Jacques MALHERBE, Wolters Kluwer, 2011.

2009, 2017); Australia (2010); Bélgica (1945, 1983, 2004, 2006); Colombia (1987); Estados Unidos (2009, a nivel federal; además, cabe la que decida cada estado, hasta llegar en treinta años a 110 amnistías. P. ej.: Nueva York, cinco veces; Louisiana, cuatro veces); Francia (1982, 1986); Grecia (2004, 2011, 2015); Holanda (2010); India (1981); Indonesia (2017); Irlanda (2003); Italia (2001-2003, 2009); México (2005, 2009, 2017); Portugal (2005, 2012-2013); Reino Unido (2007, 2010, 2013); Rusia (2007, 2008); Sudáfrica (2003-2004); Turquía (2009)<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Veamos algunos países en particular:

— Alemania: la Ley de Declaración y Amnistía Fiscal empezó a aplicarse el 1 de enero de 2004 y rigió hasta el 31 de marzo de 2005. La declaración de capitales mantenidos en el exterior al margen del conocimiento de las autoridades fiscales germanas comportaba su sujeción a tributación al tipo del 25 o el 35 por 100, según el momento en que se hiciera. Esta medida comportó más de 900 millones de euros en 2004, lejos de los 5.000 millones marcados como objetivo por el Ministerio de Finanzas.

— Bélgica: la *Déclaration libératoire unique* (DLU) permitió en 2004 la repatriación de capitales con un gravamen del 9 por 100 que caía al 6 por 100 en caso de que los fondos fueran invertidos en el Tesoro. Aun así, no fue una medida muy exitosa pues la cifra inicial prevista de recaudación (850 millones de euros) no fue lograda (apenas se consiguieron 500 millones) acaso porque la aprobación de la Directiva de la Unión Europea sobre el ahorro por aquellas mismas fechas permitía conservar el anonimato de buena parte de los capitales exportados a paraísos fiscales europeos. Aun así, el 27 de diciembre de 2005 se aprobó otra iniciativa del mismo tenor, en vigor desde principios de 2006, aunque con la particularidad de articular un régimen permanente de regularización aplicable a particulares y empresas del que únicamente está excluido el dinero proveniente de blanqueo o fruto de mecánicas defraudatorias particularmente nocivas como puede ser el fraude carrusel en IVA. La regularización no impide el pago de los impuestos debidos y aplica únicamente unas leves penalizaciones, esquema que nos remite al sistema de recargos por pago voluntario fuera de plazo que recoge la Ley General Tributaria en España.

— Grecia: la repatriación de capitales del exterior promovida por las autoridades fiscales helénicas mediante la Ley de 4 de agosto de 2004, vigente durante seis meses a contar desde esa fecha, se sometió a un gravamen del 3 por 100 del valor del capital en el momento de su repatriación que debía efectuarse mediante ingreso en una entidad bancaria establecida en Grecia. En este caso, el éxito fue inapelable: 20.000 millones de euros.

— Irlanda: las autoridades irlandesas pusieron en marcha un programa de lucha contra el fraude fiscal que no encaja con la idea de amnistía fiscal que estamos viendo que sí han desarrollado otros países. Aun así, merece ser conocido. La Administración inició a finales de 2003 una labor de concienciación en relación con las entidades financieras a fin de que trasladaran a aquellos de sus clientes que podían estar concernidos la idea de que se iban a iniciar de forma inminente investigaciones exhaustivas cerca de los titulares de cuentas en paraísos fiscales recurriendo para ello a todos los medios legales a su alcance. Se propagó, igualmente, la intención de retirar los beneficios de los que gozaban las regularizaciones voluntarias a partir de junio de 2004. Ambos factores influyeron decisivamente en el ánimo de los sujetos afectados para que afloraran rentas ocultas, si bien estas no gozaron de ninguna rebaja fiscal y los retrasos devengaron los correspondientes intereses de demora. En términos recaudatorios, se consiguieron casi 900 millones de euros de un total de unos 15.000 titulares de cuentas bancarias en paraísos fiscales.

— Italia: en 2001 se inició un programa de regularización fiscal que terminó extendiéndose hasta 2003 y permitió la repatriación de capitales depositados en el exterior. Se impuso un gravamen adicional que permitió recaudar en 2001 casi 1.500 millones de euros y en 2003 algo menos de la mitad (617 millones).

— Portugal: en 2005 se aplicó un régimen extraordinario para las personas físicas pensado para que regularizaran sus responsabilidades fiscales en relación con capitales localizados en el exterior hasta el 31 de diciembre de 2004. Los residentes portugueses que se acogieran al mismo debían abonar un 5 por 100 del valor de los capitales objeto de declaración o bien un 2,5 por 100 si tales capitales eran invertidos en títulos públicos. Salvo que con anterioridad se hubiera abierto una investigación al respecto, las autoridades no tomaron otras medidas, ni fiscales ni sancionadoras, contra los sujetos acogidos a este régimen. De todas formas, quedaron excluidos del mismo los capitales depositados en las denominadas

Luego no es inusual que, junto a sistemas de regularización voluntaria permanentes, como el art. 27 de la Ley General Tributaria (LGT) en España, existan programas especiales<sup>4</sup>.

jurisdicciones consideradas como no cooperativas, esto es, lo que conocemos en España como paraísos fiscales. La recaudación que se alcanzó en el segundo semestre de 2005 fue de 41 millones de euros.

— Reino Unido: a principios de 2007, las autoridades fiscales británicas tomaron la decisión de requerir de determinadas instituciones financieras la información de los titulares de cuentas en paraísos fiscales. También se investigarían los titulares de tarjetas de crédito asociadas a cuentas de bancos establecidos en los citados territorios. Quienes decidieron regularizar su situación tuvieron que pagar todos sus impuestos con intereses, aunque las sanciones que se les impusieron fueron significativamente más bajas de lo normal: un 10 por 100 frente al usual 100 por 100.

— Rusia: el 31 de diciembre de 2006 fue publicada oficialmente una amnistía fiscal para personas físicas que les permitía declarar rentas previamente ocultadas sin ser perseguidos por evasión fiscal ni dar lugar a sanciones. Posteriormente, entre 2007 y 2008 se activó un nuevo plan en el que a la declaración de rentas ocultas seguía el pago de un gravamen del 13 por 100 dentro del proceso de legalización. Aun así, no se pedía información sobre el origen o fuente de la renta.

— México: en enero de 2005, se aprobó un decreto que amnistiaba a personas físicas y jurídicas que repatriaran fondos previamente ocultados al Fisco y que, por tanto, habían cometido un delito fiscal. La medida permitió el regreso de rentas, dividendos o beneficios originados por inversiones en paraísos fiscales. Las condiciones establecidas eran ventajosas: no se aplicaban sanciones de ningún tipo y, además, como base de tributación se tomaba únicamente el 25 por 100 del importe de los capitales repatriados en el año fiscal 2005. El programa se cerró al finalizar febrero de 2006.

— Estados Unidos: el *US Internal Revenue Service* (IRS) emprendió en 2003 iniciativas tendentes a que regularizaran su situación fiscal quienes usaban tarjetas de pago vinculadas a cuentas en paraísos fiscales o gozaban de otras relaciones financieras indicativas de posibles rentas ocultas al Tesoro. La *Offshore Voluntary Compliance Initiative* (OVCI) —que podría traducirse como Iniciativa para la Declaración Voluntaria de Rentas de Paraísos Fiscales— permitía regularizar sin tener que afrontar acusaciones de fraude en el plano civil, aunque debían pagar sus deudas tributarias, intereses y, según el caso, responder penalmente. En apenas dos meses que duró el programa se recaudaron sanciones fiscales por unos 230 millones de dólares. 1.300 contribuyentes regularizaron su situación y suministraron información a la Administración sobre los canales y las personas que les habían permitido la deslocalización de los fondos en paraísos fiscales.

— Canadá: la *Voluntary Disclosures Program* (VDP), esto es, el Programa para el Afloramiento Voluntario promovió la corrección de omisiones previas en las declaraciones presentadas por los contribuyentes a la Administración fiscal. A cambio se eliminaban sanciones administrativas o penales, pero debían pagarse los impuestos debidos. El éxito de estas medidas es patente: se ha pasado de 268 regularizaciones en 1993 a 6.632 en 2005. En recaudación, y comparando las mismas fechas, se ha aumentado desde 12 millones de dólares canadienses a casi 320.

— Sudáfrica: en 2003 se introdujo una amnistía fiscal que se marcó unos objetivos: *a*) ampliar las bases sometidas a tributación aflorando capitales ocultos situados dentro y fuera de la República para incrementar así futuras recaudaciones; *b*) permitir a los ciudadanos sudafricanos regularizar su situación fiscal sin padecer las consecuencias de haber infringido la normativa en materia de control de cambios y las leyes fiscales, y *c*) conseguir la repatriación de capitales desde el exterior sin sufrir persecución. A cambio se tenía que pagar un gravamen del 5 por 100 del valor total de las sumas repatriadas. El porcentaje subía al 10 por 100 en el caso de que los capitales fueran declarados pero mantenidos en el exterior. La amnistía fiscal se aplicó a particulares, empresas y *trusts* y fue todo un éxito porque durante los nueve meses que duró el desarrollo del programa permitió aflorar el equivalente a 7.800 millones de euros. La introducción de nuevos capitales en Sudáfrica reversionó en un incremento de recaudación fiscal anual de unos 50 millones de euros.

<sup>4</sup> No es este el lugar adecuado para categorizar todas estas «amnistías» pero si podemos decir, al menos, que existen múltiples modalidades que pueden combinarse entre sí diferenciando:

— Por el modo de influir en el interesado:

*a*) Previsión de un estímulo (p. ej.: Italia: con tipos del 2,5 al 4 por 100; Portugal: del 2,5 al 5 por 100 —en ambos casos, en función de si los importes regularizados entraban en el país o permanecían en el exterior—; Sudáfrica: del 5 al 10 por 100).

*b*) Presión (p. ej.: Irlanda, haciendo ver a los posibles interesados que el cambio en el futuro de las reglas del juego les resultaría sumamente perjudicial).

## 1.2. Fuentes

El marco normativo de la «amnistía fiscal»<sup>5</sup>, y también la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero se llevó a cabo mediante unas normas formal y sustantivamente muy discutibles<sup>6</sup> que provocaron, y siguen haciéndolo, numerosas dudas sobre el sentido y alcance de las mismas. Tan es así que, como es bien sabido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 7 de junio, declaró la inconstitucionalidad<sup>7</sup> de la DA 1 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. Justamente fue la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), la que introdujo en el Ordenamiento español la herramienta mediante la cual llevar a término la denominada amnistía fiscal, la Declaración Tributaria Especial (DTE). Dicha previsión fue completada por la DF 3 del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, al introducir un par de párrafos más en la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012. El siguiente paso, en lo que hace a la regulación de rango legal, se sitúa en la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, cuya DF 3 redacta de nuevo la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012 con alguna modificación respecto del texto original.

Se dictaron también normas de rango inferior, pero de considerable importancia:

---

— Por los conceptos que abarca:

- a) Reducción de la deuda tributaria (p. ej.: Grecia, tipo al 3 por 100 del capital).
- b) Reducción de los intereses y sanciones (p. ej.: Reino Unido).
- c) Exclusión de responsabilidad penal (p. ej.: México, Canadá, Turquía).

— Por el tipo de tributos a los que se refiere:

- a) Repatriación de capitales *off shore*, en general (i), o bien pensando en un país en particular (ii).

Ejemplo del primer caso sería Portugal y su prorrogada regularización hasta 2013 mientras que se inscribe en el segundo supuesto el programa previsto de forma específica en el Reino Unido para repatriar capitales establecidos en Liechtenstein.

- b) Todo o parte de los tributos sobre rentas y patrimonios (p. ej.: Rusia).

<sup>5</sup> *Vid. in extenso*, José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS, *Las amnistías fiscales en España*, Civitas-Thomson, 2014.

<sup>6</sup> Cfr. Fernando PÉREZ ROYO, «Más que una amnistía», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154, 2012.

<sup>7</sup> Por haber utilizado un Decreto-ley para introducir la «amnistía fiscal»: «La medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 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 artículo 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional» (FJ 6). La repercusión material de la sentencia fue prácticamente ninguna: «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 artículo 9.3 CE (por todas, STC 189/2005, FJ 9)» (FJ 6).

— La Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, desarrolló la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012 y aprobó los Modelos de la DTE, el 750 y el D-740, de relación de bienes y derechos.

— Otra Orden, la HAP/1181/2012, también de 31 de mayo, aprobó el Modelo 250 relativo al Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

También hay que tener en cuenta sendas manifestaciones de la Dirección General de Tributos que adoptaron la forma de Informes. Se trata del «Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial», de 27 de junio de 2012, y del «Segundo Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial», de 11 de octubre de 2012<sup>8</sup>. Los criterios de la DGT ayudarán a cincelar con más precisión los perfiles de la DTE.

Por último, reseñar que, dadas las repercusiones que todo esto tiene en el ámbito penal, la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, procedió a efectuar la pertinente adaptación del Código Penal a los nuevos perfiles de la regularización tributaria<sup>9</sup>. Previamente, el 11 de mayo de 2012, la Subdirección General del Tesoro y Política Financiera había emitido un comunicado titulado «Declaración Tributaria Especial y Prevención del Blanqueo de Capitales y Financiación del Terrorismo».

Veamos, someramente, los rasgos distintivos de la DTE.

### 1.3. Naturaleza

Dice el punto núm. 5 de la DA 1 que «el plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012». Sin embargo, en la medida en que la Orden de desarrollo de dicha disposición no apareció hasta el 4 de junio, lo cierto es que no era viable proceder a regularizar sin conocer los aspectos procedimentales principales. Es importante añadir que, conforme a la Orden (art. 10.4), era posible presentar la DTE y, siempre que no hubiera transcurrido el plazo global señalado (30 de noviembre), completar o sustituir aquella con una, o varias, declaraciones complementarias. Así lo admite también el Informe de la DGT (criterio núm. 15) si bien advierte que «con posterioridad a esa fecha no podrán presentarse ni ingresarse ninguna declaración tributaria especial, ni originaria ni complementaria».

---

<sup>8</sup> Posteriormente ha emitido algún informe más sobre aspectos mucho más concretos, como es el «Informe sobre la obligación de presentar el Modelo 720 de Declaración Informativa sobre Bienes y Derechos situados en el Extranjero», de 13 de febrero de 2013.

<sup>9</sup> Nueva redacción del art. 305 y «Disposición adicional única. Efectos de la declaración tributaria especial» de la citada Ley Orgánica 7/2012.