

AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Doña Virginia Aragón Segura, Procuradora de los Tribunales y de los Diputados/as Sr. Don Alfredo Pérez Rubalcaba, Sra. Doña M^a Soraya Rodríguez Ramos, Sr. Don José Luís Ábalos Meco, Sra. Doña Rosa Aguilar Rivero, Sra. Doña Pilar Alegría Continente, Sr. Don Alejandro Alonso Núñez, Sr. Don José Antonio Alonso Suárez, Sra. Doña Ángeles Álvarez Álvarez, Sr. Don Jose María Barreda Fontes, Sr. Don Jaime Javier Barrero López, Sra. Doña Meritxell Batet Lamaña, Sr. Don Mario Bedera Bravo, Sr. Don José María Benegas Haddad, Sr. Don José Blanco López, Sr. Don Federico Buyolo García, Sr. Don Francisco Caamaño Domínguez, Sr. Don Jesús Caldera Sánchez-Capitán, Sr. Don Antonio Camacho Vizcaíno, Sr. Don Herick Manuel Campos Arteseros, Sra. Doña M^a Luisa Carcedo Rocés, Sra. Doña Helena Castellano Ramón, Sra. Doña Carme Chacón Piqueras, Sr. Don Manuel Chaves González, Sr. Don Cipriá Ciscar Casabán, Sr. Don Juan Carlos Corcuera Plaza, Sr. Don Miguel Ángel Cortizo Nieto, Sra. Doña M^a Angelina Costa Palacios, Sra. Doña Teresa Cunillera I Mestres, Sr. Don Gabriel Echávarri Fernández, Sr. Don Odón Elorza González, Sra. Doña Esperança Esteve Ortega, Sr. Don Daniel Fernández González, Sra. Doña Gracia Fernández Moya, Sr. Don Sebastián Franquis Vera, Sra. Doña M^a del Puerto Gallego Arriola, Sr. Don Guillem García Gasulla, Sr. Don Tomás Valeriano Gómez Sánchez, Sr. Don Francisco González Cabaña, Sr. Don Manuel González Ramos, Sra. Doña María González Veracruz, Sr. Don Juan Luís Gordo Pérez, Sra. Doña Pilar Grande Pesquero, Sr. Don Alfonso Guerra González, Sr. Don Vicente Guillén Izquierdo, Sra. Doña Concepción Gutiérrez Del Castillo, Sr. Don Miguel Ángel Heredia Díaz, Sra. Doña Patricia Hernández Gutiérrez, Sr. Don Antonio Hernando Vera, Sra. Doña Sofía Hernanz Costa, Sr. Don Antonio Hurtado Zurera, Sra. Doña Leire Iglesias Santiago, Sr. Don Ramón Jáuregui Atondo, Sra. Doña Trinidad Jiménez García-Herrera, Sr. Don Félix Lavilla Martínez, Sr. Don diego lópez garrido, Sra. Doña Isabel López I Chamosa, Sra. Doña M^a Pilar Lucio

Carrasco, Sr. Don César Luena López, Sr. Don Eduardo Madina Muñoz, Sr. Don Pablo Martín Peré, Sr. Don José Martínez Olmos, Sr. Don Antonio Guillermo Meijón Couselo, Sra. Doña M^a Virtudes Monteserín Rodríguez, Sr. Don Víctor Morlán Gracia, Sr. Don Juan Moscoso Del Prado Hernández, Sr. Don Pedro José Muñoz González, Sra. Doña M^a Cristina Narbona Ruiz, Sra. Doña Leire Pajín Iraola, Sra. Doña M^a Soledad Pérez Domínguez, Sr. Don Manuel Pezzi Cereto, Sra. Doña M^a Isabel Pozuelo Meño, Sr. Don Antonio Francisco Pradas Torres, Sra. Doña Elvira Ramón Utrabo, Sr. Don Joan Rangel Tarrés, Sra. Doña Isabel Rodríguez García, Sra. Doña M^a José Rodríguez Ramírez, Sra. Doña Inmaculada Rodríguez-Piñero Fernández, Sra. Doña Susana Ros Martínez, Sr. Don Joan Ruiz I Carbonell, Sr. Don Román Ruiz Llamas, Sra. Doña M^a Consuelo Rumí Ibáñez, Sr. Don Álex Sáez I Jubero, Sr. Don Luís Carlos Sahuquillo García, Sr. Don José Ignacio Sánchez Amor, Sra. Doña M^a del Carmen Sánchez Díaz, Sr. Don Pedro Saura García, Sra. Doña Laura Carmen Seara Sobrado, Sr. Don José Segura Clavell, Sr. Don José Enrique Serrano Martínez, Sr. Don Felipe Jesús Sicilia Alférez, Sra. Doña M^a del Carmen Silva Rego, Sr. Don Rafael Simancas Simancas, Sr. Don Albert Soler Sicilia, Sra. Doña M^a Susana Sumelzo Jordán, Sr. Don José Andrés Torres Mora, Sr. Don Antonio Ramón M^a Trevín Lombán, Sr. Don Luis Tudanca Fernández, Sra. Doña Elena Valenciano Martínez-Orozco, Sra. Doña Magdalena Valerio Cordero, Sr. Don Françesc Vallès Vives, Sra. Doña M^a José Vázquez Morillo, Sr. Don José Antonio Viera Chacón, Sr. Don Julio Villarrubia Mediavilla, Sr. Don José Zaragoza Alonso, y de Sr. Don Gaspar Carlos Zarrías Arévalo, todos ellos pertenecientes al Grupo Parlamentario Socialista, cuya representación acredito mediante la copia de escritura de poder, que en legal forma acompaño como **documento nº 1**, todos ellos pertenecientes al Grupo Parlamentario Socialista según se acredita mediante certificado del Secretario General del Congreso de los Diputados, que se adjunta como **documento nº 2**, y las firmas de cada uno de ellos que se aportan como **documento nº 3** ante el Tribunal Constitucional comparece y como mejor proceda en Derecho

DICE:

Que en la representación que ostenta, por medio del presente escrito 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, publicado en el Boletín Oficial del Estado nº 78, de fecha 31 de marzo de 2012, con arreglo a los siguientes:

I

HECHOS

Primero.- En fecha 31 de marzo de 2012, se publicó en el BOE número 78 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, cuya disposición adicional primera tiene el siguiente tenor literal:

“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.

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”.

Segundo. Que el 12 de abril de 2012, el Congreso de los Diputados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, acordó convalidar el 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, lo que fue publicado en el Boletín Oficial del Estado núm. 94 del 19 de abril de 2012.

Tercero. En fecha 26 de mayo de 2012, se publicó en el BOE número 126, el Real Decreto Ley 19/2002, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del

comercio y de determinados servicios, cuya Disposición final tercera, modifica el Real Decreto Ley 12/2012 en el siguiente sentido:

" Modificación 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.

Con efectos desde la entrada en vigor 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 añaden dos nuevos apartados 6 y 7 en la disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley, que quedan redactados de la siguiente forma:

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

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

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

Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados bienes o

derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial"

II

PRESUPUESTOS PROCESALES

1. Jurisdicción y competencia. La tiene ese Tribunal Constitucional de conformidad con lo dispuesto en el artículo 161.1. a) CE y en el artículo 2.1. a) de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre de 1979, del Tribunal Constitucional (a partir de ahora, LOTC), en cuanto se impugna una disposición normativa con rango de Ley.

La competencia para conocer del recurso corresponde de conformidad con el artículo 10.b) LOTC, al Tribunal en Pleno.

2. Admisibilidad del recurso de inconstitucionalidad. El presente recurso es admisible de acuerdo con lo previsto en el artículo 31 LOTC, toda vez que la disposición que se recurre ha sido publicada íntegramente en el Boletín Oficial del Estado número de 31 de marzo de 2012.

3. Legitimación activa de los que ejercitan el recurso. Los Diputados otorgantes del poder que acompaña a este escrito cuentan con legitimación activa a tenor de los artículos 162 CE y 32.1. c) LOTC.

Los Diputados que ejercitan el recurso actúan representados por Procurador de los Tribunales, al amparo del artículo 81 LOTC.

4. Formulación en plazo del recurso. El presente recurso se formula dentro del plazo legal de 3 meses a contar desde la publicación oficial del mismo el 31 de marzo de 2012.

5. Objeto del recurso. El 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.

6. Pretensión que se deduce. Al amparo de los artículos 27.1 y 2.a) y 39 LOTC se ejercita en este recurso la pretensión de declaración por ese Tribunal Constitucional, con los efectos legalmente predeterminados, de la disconformidad con la Constitución y, por tanto, de la inconstitucionalidad de 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.

III

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1- Marco constitucional y motivos de inconstitucionalidad. Es conocida la afirmación de que el poder financiero del Estado, siendo uno de los aspectos del poder soberano, es teóricamente ilimitado. Sin embargo, en un Estado de Derecho como es el nuestro, el poder financiero debe ejercitarse dentro del marco señalado por la norma jurídica y según los parámetros establecidas en la Constitución Española.

En su centro se sitúa el artículo 31, al establecer que "*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 tendrán alcance confiscatorio*", precepto del cual se deducen los principios constitucionales en materia tributaria: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Por su parte, el artículo 86 CE aborda los parámetros de constitucionalidad en los que debe desenvolverse el decreto ley, figura especialmente controvertida

en materia financiera, tributaria y presupuestaria; debido a su especial incidencia en los derechos y deberes de los ciudadanos y por la especial frecuencia con que se aluden a urgencias técnicas en estas materias. Su tenor literal dispone que los decretos leyes "*no podrán afectar (...) a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I (...)*".

Es evidente que entre estos deberes se encuentra el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del citado artículo 31.1. Así, la doctrina del Tribunal Constitucional en la materia, incluye entre los deberes cuya afectación está vedada al decreto ley el de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, pero con una interpretación según la cual el decreto ley no puede establecer, crear o implantar un nuevo tributo ni determinar los elementos esenciales del mismo, no identificándose la "afectación" con el régimen general del deber de contribuir (SSTC 6/1983 y 182/1997). Por tanto, vulneraría el artículo 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

Es decir, como resume la STC 189/2005, de 7 de julio:

“Centrado así el debate, lo primero que debemos subrayar es que, como señalamos en la STC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182) , y hemos recordado recientemente en las SSTC 137/2003, de 3 de julio (RTC 2003, 137) y 108/2004, de 30 de junio (RTC 2004, 108) , del hecho de que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de Ley (arts. 31.3 y 133.1 y 3 CE) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto «no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del Decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no "afecte", en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas», límite material «que no viene señalado por la reserva de Ley». A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 CE «no es, pues, al modo cómo se manifiesta el principio de reserva de Ley en una determinada

materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha materia se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien al examen de si ha existido "afectación" por el Decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (FF. 8, 6 y 7, respectivamente).

Por ello este Tribunal, desde la [STC 6/1983, de 4 de febrero \(RTC 1983, 6\)](#) – cuya doctrina fue seguida por las [SSTC 41/1983, de 18 de mayo \(RTC 1983, 41\)](#) ; [51/1993, de 11 de febrero \(RTC 1993, 51\)](#) ; [182/1997, de 18 de octubre \(RTC 1997, 182\)](#) , [137/2003, de 3 de julio \(RTC 2003, 137\)](#) y [108/2004, de 30 de junio \(RTC 2004, 108\)](#) – ha incluido entre los deberes cuya afectación está vedada al Decreto-ley, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE” (el subrayado es nuestro).

Asimismo, en la STC 108/2004, FJ 7º se declaró que el art. 31. CE:

(como)” en efecto, dijimos tempranamente en la STC 27/1981, "al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: La de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad" (FJ 4). Conforme a la propia literalidad del art. 31.1 CE 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» (FJ 7). De manera que vulnerará el art. 86 CE «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad

económica en el conjunto del sistema tributario» (FFJJ 7 y 6, respectivamente).”

Pues bien, la norma impugnada, cuyo contenido se ha reproducido literalmente en el “hecho primero” de este recurso, vulnera doblemente la Constitución. Por un lado, desconoce y conculca los presupuestos constitucionales previstos en el art. 86.1 CE y, por tanto, la reserva de Parlamento que es fundamento del constitucionalismo democrático, cuyo origen -conviene recordar- está íntimamente vinculado a la idea de que solo los representantes del pueblo pueden aprobar tributos: “*no taxation without representation*”. Parlamento y principio de legalidad tributaria siempre han ido unidos.

Más concretamente la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo vulnera el deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. como después se argumentará, el procedimiento de regularización fiscal dispuesto por los preceptos recurridos vulnera gravemente la esencia del deber constitucional de contribuir al mantenimiento de las cargas públicas, provocando una quiebra profunda de los principios de progresividad e igualdad.

Debemos recordar que los derechos constitucionales son basamento de todo Estado de Derecho y, por ello mismo, se estiman contrarios a la Constitución aquellos desarrollos legales que introducen exclusiones injustificadas en el ejercicio de los mismos o efectos jurídicos notoriamente desproporcionados y lesivos de su contenido esencial. En múltiples ocasiones el Tribunal Constitucional ha puesto de relieve la trascendencia del deber de contribuir y ha advertido, desde un primer momento, que “a diferencia de otras constituciones, la española (...) alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además, lo hace sin acotar en ella -como hiciera la doctrina- el principio de justicia en materia contributiva”, que incluye también los de progresividad e igualdad” (STC 27/1981, fj 4º).

Por otro lado, la fórmula de regularización fiscal prevista en los preceptos que ahora se recurren es subjetivamente selectiva y manifiestamente desproporcionada, hasta el punto de contravenir abiertamente los más elementales principios de un sistema tributario justo sin cuya observancia no puede hablarse, en puridad, de la existencia de un Estado social y democrático de Derecho, tal y como declara el artículo 1 de nuestra Constitución.

Así, la fórmula extraordinaria de regularización fiscal es frontalmente contraria a los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y progresividad que presiden nuestro sistema tributario. O dicho de otra forma, no se respetan los principios constitucionales de generalidad en la imposición del gravamen, justicia en la carga tributaria y pago según la capacidad contributiva.

2. Inconstitucionalidad de la Disposición Adicional primera del Real Decreto Ley 12/20012, de 30 de marzo, por vulneración del artículo 31.1 CE.

El Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, implementa un escenario normativo excepcional destinado a favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas. Es decir, dicho en lenguaje común, se concede una amnistía fiscal a todos aquellos contribuyentes que afloren rentas no declaradas en su día a cambio del pago de un "peaje de entrada" en forma de tipo proporcional.

En relación con lo apuntado, se introducen significativas modificaciones al régimen jurídico que hasta ahora se ha venido aplicando a las regularizaciones tributarias, sobre todo:

a). La creación de una declaración tributaria especial cuyo plazo de ingreso finalizará el día 30 de noviembre de 2012.

b). Establecimiento de un gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes en territorio español

c). Atribución a la Administración tributaria de la potestad de no denunciar los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda pública.

Pues bien, más allá de cuestiones aparentemente formales, el precepto mencionado introduce una figura hasta ahora desconocida en nuestro modelo de gestión tributaria. Se trata de una declaración tributaria ad hoc mediante la que el contribuyente reconoce la titularidad de bienes o derechos procedentes de rentas no declaradas en periodos impositivos anteriores, y sobre el valor de dichos elementos patrimoniales aplica un porcentaje para obtener el importe a ingresar a la Hacienda Pública. **En consecuencia, el contenido de esta norma revela la estructura de un nuevo gravamen, de carácter temporal, naturaleza personal y directa, de sujeción voluntaria y, lo que resulta más llamativo, alternativo al Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (IRPF), al Impuesto sobre Sociedades (IS) y al impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).** Estos tres impuestos son pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, por lo que esta nueva figura no puede ser establecida mediante un decreto ley.

La posible inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Primera del Decreto-Ley 12/2012 no requiere un comentario demasiado extenso dada la claridad con la que se ha pronunciado el TC en esta cuestión, cuya doctrina vigente en la materia queda fijada desde la importante sentencia 182/1997, donde pone en relación la delimitación del ámbito vedado al Decreto ley en materia tributaria con la configuración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según lo define el artículo 31.1 CE. Por ello, vulnera el artículo 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario. Es doctrina reiterada y constante del Tribunal Constitucional (vid. las SSTC 137/2003 y 108/2004, entre otras) que a través de un decreto-ley no se puede “afectar” a ese deber de contribuir, entendiendo que esa afectación se produce cuando se crean nuevos gravámenes o se modifica un elemento esencial de un impuesto.

Especialmente en la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, al delimitar en qué casos la utilización de este tipo de disposiciones en materia tributaria afecta a los derechos y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero de la Constitución y, consecuentemente, son inconstitucionales por vulnerar el artículo 86 de la Constitución Española. El Tribunal Constitucional afirmó lo siguiente:

6. El art. 86.1 C.E. establece que las disposiciones legislativas provisionales que puede dictar el Gobierno, en casos de extraordinaria y urgente necesidad, «no podrán afectar... a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I» de la propia Constitución. No se requiere un gran esfuerzo argumentativo para concluir que la formulación constitucional del art. 31.1 no es una simple declaración programática, sino la consagración de un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, y del que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos. Desde el punto de vista sistemático, el art. 31.1 C.E. se inserta en la Sección 2. del Capítulo Segundo del título I de la Constitución bajo la rúbrica «De los Derechos y Deberes de los ciudadanos». Desde una perspectiva material el art. 31. 1 C.E. consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado.

(...)

Conforme a la propia literalidad del art. 31.1 C.E. 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. Lo que no significa otra cosa que dar cumplimiento a la finalidad última del límite constitucional de

*asegurar el principio democrático y la supremacía financiera de las Cortes mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario, de modo que «la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes», como se afirmó en la STC 19/1987, fundamento jurídico 4. De manera que **vulnerará el art. 86 C.E. cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.***

*Por tanto, no queda absolutamente impedida la utilización del Decreto-ley en materia tributaria, cuando concurre el supuesto habilitante, como instrumento normativo del Gobierno al servicio de los objetivos de la política económica. Ahora bien, **será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley -constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica-, qué elementos del mismo -esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa- y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.***

También merece ser destacada la Sentencia del Tribunal Constitucional 108/2004, de 30 de junio, en la que se reitera la jurisprudencia anterior y se afirma:

*“Ahora bien, **será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley (constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica), qué elementos del mismo -esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa- y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.***

(...)

*...debemos ahora concluir -al igual que hicimos en la STC 137/2003 con relación al impuesto especial sobre medios de transporte- que los apartados 1, 3 a) y 4 del precepto impugnado, al modificar parcialmente la cuantía del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas derivadas, **no ha alterado de manera relevante la presión fiscal que deben soportar los contribuyentes y, por consiguiente, no ha provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, por lo que, desde esta perspectiva, no puede tacharse de inconstitucional**".*

Obviamente, si trasladáramos en bloque el fundamento jurídico transcrito de la Sentencia 108/2004 al supuesto considerado deberíamos concluir, inexorablemente, que la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 12/2012 **sí provoca un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario**, por lo que desde esta perspectiva *es claramente inconstitucional*.

Por todo ello, y tomando en consideración la clara e intensa afectación al deber de contribuir contenida en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, que sustituye las obligaciones tributarias incumplidas de los impuestos que gravan la renta por el pago de una prestación única del 10% del valor de los bienes o derechos regularizados, con exclusión del deber de pagar intereses, recargos y multas, todo parece indicar que la medida considerada resulta contraria al mandato contenido en el artículo 86 CE, tal y como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional.

Es más, la regularización fiscal establecida por el Real Decreto-ley 12/2012 no solo afecta directamente a la “capacidad económica” en “un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad” (art. 31.1 CE), sino que establece *exnovo* un nuevo gravamen tributario. Si es inconstitucional que por decreto-ley se modifique un elemento esencial de un tributo relevante, más clara es la inconstitucionalidad de un decreto-ley que, para abrir un cauce extraordinario de regularización fiscal, dispone la creación de un tributo antes inexistente.

En la nueva figura tributaria podemos destacar lo siguiente:

a). *Ámbito objetivo de la regularización realizada mediante declaración tributaria especial.* Según indica el apartado 1 de la disposición adicional primera, la declaración tributaria especial únicamente es apta para regularizar la situación tributaria de los contribuyentes por el IRPF, por el IS y por el IRNR. Esta delimitación objetiva aporta uno de los elementos más sorprendentes del nuevo gravamen como es su carácter supuestamente alternativo respecto a los impuestos directos que sujetan a gravamen las rentas previamente no declaradas por los contribuyentes que se decidan a presentar la declaración especial.

Según indica el apartado 3 de la disposición adicional, el importe (base imponible) declarado por el contribuyente mediante declaración especial tendrá la consideración de “renta declarada” a los efectos dispuestos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y en el artículo 134 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Ello significa que la tenencia de los elementos patrimoniales incluidos en la declaración especial se considera justificada aunque no se corresponda con la renta o con el patrimonio declarado por el contribuyente persona física, o con el contenido de la contabilidad del contribuyente persona jurídica. Por tanto, al contribuyente que tenga la intención de regularizar su situación tributaria en alguno de los impuestos indicados, se le plantean dos alternativas: seguir la vía del artículo 27.4 LGT, presentando una declaración extemporánea por el impuesto y periodo correspondiente; o presentar la declaración tributaria especial, incluyendo únicamente el valor de los bienes y

derechos adquiridos o que traen causa de dichas rentas. En ambos casos el efecto es el mismo, la exención sobrevinida de las responsabilidades administrativas o penales por no presentar, dentro del plazo establecido, la autoliquidación que constituya su objeto. Sin embargo, en el primer caso la cuota a ingresar resultará de la aplicación de las normas de liquidación de cada impuesto y, además, la Administración exigirá el recargo regulado en el artículo 27.2 de la LGT; mientras que en el segundo la cuota a ingresar resultará de la aplicación de un tipo proporcional sobre el valor declarado de los bienes y derechos titularidad del contribuyente, sin que proceda exigencia ni de recargos ni de intereses de demora.

b). Contenido de la declaración tributaria especial. Según establece el apartado 1 de la disposición adicional primera, el presupuesto del gravamen especial (hecho imponible) los constituirá la titularidad de bienes y derechos cuya tenencia o adquisición no se corresponda con las rentas declaradas en los impuestos directos a los que el declarante está sujeto en territorio español. Atendiendo a lo indicado en la disposición final cuarta, podrán incluirse todos aquellos elementos patrimoniales de titularidad del declarante en cualquiera de los periodos impositivos correspondientes a los impuestos subyacentes que ya estén concluidos.

c). Cantidad resultante. Finalmente, según lo indicado en el apartado 2 de la disposición adicional primera, sobre el valor de los elementos patrimoniales incluidos en la declaración tributaria se aplicará una alícuota proporcional del 10 por 100, tiene una incidencia muy notable en el tipo por el que tributan las rentas no declaradas.

Llegados a este punto, es claro que estamos ante una regulación absolutamente inconstitucional, que altera sustancialmente el régimen tributario aplicable a los supuestos regulados, afectando a tres impuestos que son piezas básicas de nuestro sistema tributario. Como señala el Fundamento Jurídico 8º de la STC 189/2005:

“Según lo expuesto, debemos ahora concluir que los arts. 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 y 14, la disposición adicional segunda, y, por consecuencia, la disposición final primera, párrafo tercero, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, han afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, pues al modificar el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en un tributo que, como el impuesto sobre la renta de las personas físicas constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario, se ha alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que, conforme a la doctrina de este Tribunal ([SSTC 182/1997 \[RTC 1997, 182\]](#) , [137/2003 \[RTC 2003, 137\]](#) y [108/2004 \[RTC 2004, 108\]](#) , ya citadas), están prohibidos por el art. 86.1 CE.

En la tantas veces citada [STC 182/1997 \(RTC 1997, 182\)](#) , partiendo de que la indagación acerca de si un Decreto-ley afecta o no al deber de contribuir debe atender especialmente a «la naturaleza del tributo sobre el que incide», concluíamos que, en tanto que la norma entonces impugnada –el art. 2 del [Real Decreto-ley 5/1992 \(RCL 1992, 1641\)](#) – incidía sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas, no podía negarse que el aumento de su cuantía mediante el uso de dicho instrumento normativo había «afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal y como éste se configura en el art. 31.1 CE» (F. 9). El impuesto sobre la renta –dijimos– «es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva ([SSTC 45/1989 \[RTC 1989, 45\]](#) , F. 2, [150/1990 \[RTC 1990, 150\]](#) , F. 5 y [214/1994 \[RTC 1994, 214\]](#) , F. 5)», constituyendo «uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características... cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes». Al mismo tiempo –proseguíamos–, «es sobre todo a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad

económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996 [RTC 1996, 134] , F. 6)». En definitiva –concluíamos– es «innegable que el impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario», siendo el tributo «en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (STC 19/1987 [RTC 1987, 19] , F. 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)».

Pues bien, conforme a lo expuesto ha de concluirse que los arts. 6 a 14, la disposición adicional segunda y, por consecuencia, la disposición final primera, párrafo tercero, alteran de forma sustancial, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el régimen tributario aplicable a los incrementos y disminuciones patrimoniales”.

3. Inconstitucionalidad de la Disposición Adicional primera del Real Decreto Ley 12/20012, de 30 de marzo, por ser contraria a los principios que rigen el sistema tributario.

La disposición adicional primera es, asimismo, inconstitucional en razón de sus contenidos, por introducir una fórmula extraordinaria de regularización fiscal contraria a los principios y estándares mínimos que, con arreglo a la Constitución, deben presidir nuestro sistema tributario.

a). La vulneración de los principios de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 CE.

Así, vulnera abiertamente todos los principios de justicia tributaria reconocidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española, porque establece la posibilidad de realizar un “pago” (en expresión de la citada norma) del 10% del importe de las rentas declaradas que sustituye a todas las obligaciones tributarias exigibles a los sujetos pasivos, lo que significa que quiebra el principio de generalidad (en tanto del mismo se establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos y aquellos que se acojan a dicha medida habrán sido exonerados del deber de contribuir), el principio de igualdad (en tanto varios ciudadanos en situaciones jurídicamente comparables estarán siendo sometidos a regímenes jurídicos claramente diferenciados, cuyo análisis más superficial pone de manifiesto que el tratamiento otorgado al incumplidor de las leyes tributarias es mucho más beneficioso que el previsto para el cumplidor), el principio de capacidad económica (como parámetro de concreción de la igualdad, que justifica y legitima las diferencias de trato derivadas de la diferente capacidad económica de los sujetos pasivos y, en la norma recurrida, se altera esa regla y se exime del deber de contribuir a los contribuyentes de mayor capacidad económica) y el principio de progresividad (en tanto establece un pago único del 10% en sustitución de los impuestos sobre la renta aplicables, con independencia de la cuantía de la renta declarada por quienes se acojan a dicha medida).

Vemos pues que todos los principios de justicia tributaria (salvo el de no confiscatoriedad, obviamente) han sido vulnerados por la Disposición Adicional Primera impugnada. Todos esos principios están íntimamente relacionados y su tratamiento y valoración se realiza normalmente de forma conjunta. Tal y como ha afirmado el Tribunal Constitucional, *“la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad, igualmente enunciados en el artículo 31.1 CE”* (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3º). No obstante, en el supuesto considerado es posible apreciar nítidamente esa vulneración constitucional en cada uno de los principios enumerados, tal y como seguidamente explicaremos,

aunque ello nos obligue en alguna ocasión a reiterar citas de jurisprudencia constitucional en la que normalmente se han abordado conjuntamente los referidos principios. Pero, en todo caso, antes de realizar ese ejercicio, conviene realizar algunos ejercicios de simulación para apreciar y comparar fácilmente el régimen jurídico a quienes pretender regularizar su situación tributaria (en expresión del Real Decreto-Ley impugnado) antes y después de que entrara en vigor la norma impugnada con el presente recurso.

Como se desprende del apartado 1 de la Disposición Adicional Primera impugnada, la norma permite regularizar la situación tributaria en los impuestos sobre la renta (de personas físicas y jurídicas, residentes y no residentes) de quienes hubieran ocultado rentas y pudieran acreditar que eran titulares de bienes y derechos derivados de dichas rentas (dinero o derechos de propiedad o de otra naturaleza) antes del 31 de diciembre de 2010. Pero antes de analizar los efectos que produce dicha norma de regularización en la posición jurídica de los contribuyentes, es necesario destacar la importancia jurídico-constitucional de que la normativa considerada proyecte sus efectos sobre los impuestos que gravan la renta, porque lejos de tratarse de un tributo más de los que integra nuestro sistema tributario, lo cierto es que constituye la piedra angular del mismo, el elemento principal y esencial para configurar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la pieza esencial en el control de cumplimiento de los principios de justicia tributaria.

Como ha reconocido el Tribunal Constitucional en diversas ocasiones, el impuesto sobre la renta es la *“figura central de la imposición directa y una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario (...) primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1CE, dada su estructura su hecho imponible”* (STC 182/1997, FJ9º). Por tanto, aunque los principios de justicia tributaria se proyectan y deben ser objeto de control respecto del sistema tributario en su conjunto, lo cierto es que no todos los impuestos tienen la misma relevancia en dicho sistema, y que la importancia del impuesto sobre la renta constituye en la construcción de un sistema tributario justo es extraordinariamente superior a la de los demás tributos, hasta el punto de

que se le reconoce la condición de *“figura central de la imposición... primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria”*. Por tanto, una medida que afecta con tanta intensidad a la imposición sobre la renta como es la Disposición Adicional Primera impugnada afecta y daña con enorme intensidad al sistema tributario en su conjunto, y tiene una relevancia tan grande en el cumplimiento o incumplimiento de los principios de justicia tributaria que puede justificar, sobradamente, la declaración de inconstitucionalidad por la vulneración de los principios de justicia tributaria reconocidos en el artículo 31.1 CE.

Una vez precisada esta cuestión, decíamos que la disposición impugnada permite a quienes hubieran ocultado rentas y pudieran acreditar que eran titulares de bienes y derechos derivados de dichas rentas antes del 31 de diciembre de 2010, regularizar su situación tributaria, con única condición de *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*. Pues bien, la posibilidad de regularizar las rentas no declaradas ya existía en nuestro ordenamiento jurídico, que preveía la regularización voluntaria mediante el cauce previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT), y la regularización a instancia de la Administración mediante los procedimientos de comprobación limitada (art. 136 y ss. LGT) y los procedimientos de inspección (arts. 145 y ss. LGT). Quizás, dado que el procedimiento de regularización previsto en la Disposición Adicional Primera tiene carácter voluntario, resulta más correcto su comparación con procedimiento de regularización voluntaria previsto en el artículo 27 LGT; pero también es cierto que su comparación con el procedimiento de regularización resultante de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Administración puede ser útil para comparar situaciones muy similares y extraer consecuencias, en relación con el principio de igualdad, del tratamiento jurídico establecido para unas y otras.

Aunque sea poco ortodoxo, lo señalado se aprecia perfectamente con un **ejemplo** básico, comparando el régimen apuntado con el régimen jurídico aplicable a un

sujeto pasivo residente en territorio español que hubiera ocultado un millón de euros obtenidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional en el año 2008 (y hubiera depositado en una cuenta bancaria en Suiza, o invertido en la compra de una finca en América). Podemos apreciar lo siguiente:

1. Si ese sujeto pasivo fuera persona física y hubiera cumplido con su obligación tributaria en plazo, presentando la correspondiente declaración-liquidación en el mes de junio de 2009, hubiera tenido que pagar una cantidad de 430.000 euros. Esa cantidad de 2009, corregida por el efecto de la inflación en el valor del dinero, sería equivalente a 480.000 euros de octubre de 2012.
2. (Conforme al régimen previsto en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, ese sujeto pasivo defraudador deberá presentar la declaración e ingresar 100.000 euros y, con ello, habrá *regularizado su situación tributaria* (apartado 1 de la Disposición Adicional Primera) y, además, esa actuación *determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos* (apartado 2 de la Disposición Adicional Primera). Eso significa que el sujeto pasivo defraudador tiene la posibilidad de regularizar su situación tributaria mediante el pago de una cantidad notablemente inferior a la pagada por el sujeto pasivo cumplidor, en tanto representa sólo un 28% de aquella (si la comparamos con 430.000€, sin considerar el efecto de la inflación) o un 21% de aquella si consideramos el efecto de la inflación en el valor del dinero.
3. Pero antes de la aprobación del Real Decreto-Ley impugnado, el sujeto pasivo defraudador que quisiera regularizar su situación debería determinar la cuota tributaria correspondiente, los recargos por declaración extemporánea y voluntaria previstos en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, y pagar la cantidad resultante para *“regularizar su situación tributaria”*. En esta segunda modalidad de tributación el sujeto pasivo debería pagar una cantidad estimada del 43% de la renta obtenida (ex artículo 62 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas, en adelante LIRPF), incrementado en un recargo del 20% en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.2 LGT, más los intereses demora devengados desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período impositivo de 2008 (esto es, devengados desde el 1 de julio de 2010 hasta el momento de realización del ingreso). Por tanto, si esa regularización se produjera el 15 de octubre de 2012, la cantidad que debería satisfacer el sujeto pasivo defraudador para regularizar su situación tributaria sería de: 430.000€ en concepto de cuota tributaria; más 86.000€ en concepto de recargo del 20% del artículo 27 LGT; más 49.315'14 € en concepto de intereses de demora devengados a partir del 1 de julio de 2010. Todo ello arroja un total de 565.345'14€, lo que pone de manifiesto que la cuantía que corresponde pagar en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera impugnada representa sólo un 17'68% de las obligaciones tributarias exigibles a dicho sujeto pasivo defraudador.

4. Pero la desigualdad sería todavía más llamativa en caso de que el sujeto pasivo defraudador regularizara su situación el 15 de octubre de 2012 como consecuencia de una actuación administrativa de comprobación e investigación. Porque en ese caso, los 430.000 euros de cuota correspondientes la obtención de un millón de euros de renta ser verían incrementados en 70.874€ en concepto de intereses de demora transcurridos entre el momento de finalización del plazo de presentar la declaración-liquidación (30 de junio de 2009) y el 15 de octubre de 2012. Y a esa cantidad habría que añadir la correspondiente sanción con la que se debería sancionar la conducta infractora, que oscilaría entre el 50% y el 150% de la cantidad dejada de ingresar, y que en una simulación benévola podemos estimar en 215.000€. Todo lo cual pone de manifiesto que el coste económica de esta regularización sería de 715.874€, lo que significa que el coste de la regularización prevista en la Disposición Adicional Primera impugnada representa apenas un 14% de la cantidad que resultaría exigible en caso de regularización administrativa.

5. Y no cabe refutar las anteriores simulaciones afirmando que se hicieron tomando en consideración el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y no el Impuesto sobre Sociedades (IS) que tiene tipos de gravamen inferiores. Porque como todo el mundo sabe el Impuesto sobre Sociedades tiene naturaleza de imposición a cuenta sobre la renta de los socios, y por tanto la posibilidad de disponer libremente del millón de euros obtenido por una entidad gravada por el Impuesto sobre Sociedades hubiera exigido tributar primero por el 30% del Impuesto sobre Sociedades y después, la cantidad restante (700,000€ en el ejemplo) hubieran soportado una tributación adicional del 21% al ser transferido como dividendo a los socios personas físicas. Ello hubiera supuesto un pago de impuestos de 300.000€ en concepto de IS más 147.000€ en concepto de IRPF al transferirse la renta societaria a los socios vía dividendo, lo que representa una tributación acumulada de 447.000€, muy similar a los 430.000 por los que correspondería tributar a las personas físicas del primer supuesto.

b). La vulneración del principio de generalidad reconocido en el artículo 31.1 CE.

El artículo 31.1 CE establece que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...”*, lo que significa el establecimiento del principio de generalidad en materia tributaria. Dicho principio, desde los momentos iniciales de su establecimiento, trataba de proscribir la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran del pago de tributos, por lo que ha pretendido desde un primer momento combatir la arbitrariedad y evitar que determinados colectivos quedaran arbitrariamente dispensados del pago de tributos.

En los momentos actuales, en los que resulta difícil concebir la existencia de privilegios de esa naturaleza, el principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una

exigencia constitucional en materia tributaria: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. Por tanto, este principio de generalidad resulta totalmente incompatible con el reconocimiento de beneficios fiscales que no estén suficientemente justificadas en términos jurídicos.

Como afirmara el Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/2002, de 25 de abril, *“la expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional -el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas- que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado”* (FJ 7º).

Por tanto, el principio de generalidad proscribire los privilegios, la exoneración de cargas fiscales sin fundamento jurídico, el establecimiento de beneficios fiscales injustificados desde el punto de vista constitucional. Porque, como afirmara el mismo Tribunal Constitucional en su Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3º ese principio constitucional vincula especialmente a los poderes públicos, que *“están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).”*

Desde esta perspectiva, parece evidente que el régimen de regularización previsto en la Disposición Adicional vulnera frontalmente el principio de generalidad, porque exime del pago del impuesto sobre la renta a un amplio colectivo de contribuyentes cuya nota caracterizadora es la de haber defraudado a la Hacienda Pública y no haber sido descubiertos por la Administración Tributaria. En efecto, como pusimos de manifiesto en la alegación anterior, la disposición impugnada permite la regularización de la situación tributaria de los defraudadores mediante el pago del 10% del valor de los bienes o derechos afluídos, cuando el importe de los tributos dejados de ingresar representarían aproximadamente un 43% de esa cantidad y los recargos e intereses representarían un 15% adicional (86.000€ de recargos + 49.315'14€ de intereses, según calculábamos en la hipótesis 3 de la alegación anterior). Ello significa que la cantidad exigida para la regularización (10%) es inferior a la cantidad exigible en concepto de intereses (15%), por lo que podría afirmarse que la Disposición Adicional Primera impugnada exige del pago de la cuota tributaria a los defraudadores del impuesto sobre la renta, y sólo les exige el pago de una pequeña cantidad que, como hemos visto, es claramente inferior a la que resultaría exigible en concepto de recargos e intereses.

Así, una vez constatada la exoneración del pago de impuestos a los sujetos que se acojan al régimen de regularización de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, es oportuno analizar si existe alguna justificación constitucional admisible para el reconocimiento de dichos privilegios fiscales. El primer paso a seguir para realizar dicho control es, razonablemente, conocer a través de la “exposición de motivos” de la norma las explicaciones que ofrece el legislador sobre la aprobación de dicha medida. Y leyendo dicha fundamentación legal vemos que afirma lo siguiente: *“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”*.

Ciertamente, resulta increíble la parquedad de motivación ofrecida por el legislador. Y no sólo, sino que de su estudio se desprende que no contiene un solo argumento orientado a justificar la exoneración del pago de impuestos en favor de los contribuyentes defraudadores, ya que ofrece unas explicaciones totalmente inapropiadas para justificar la regulación aprobada. Porque, mediante el símil con el Derecho Penal, afirma la conveniencia de aprobar un régimen de exoneración de responsabilidad penal a quienes se pusieran “*voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias*”. Pero, como hemos visto, la disposición adicional primera no sólo exonera de la imposición de sanciones a los contribuyentes defraudadores que regularizaran su situación (así lo dispone expresamente el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera impugnada), sino que también exime del pago de las obligaciones tributarias pendientes, que son sustituidas por el pago de un 10% del valor de los bienes declarados que, como vimos, no llega a cubrir la cantidad que correspondería pagar en concepto de recargos o intereses.

Por tanto es radicalmente falso que, como dice la exposición de motivos, la norma pretenda favorecer “*que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias*”. Porque, lejos de posibilitar o favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes, lo que establece la norma impugnada es la exoneración del cumplimiento de dichas obligaciones, que son sustituidas por el pago de una cantidad que, por su cuantía, apenas serviría para cubrir apenas el 80% de los intereses y recargos devengados y el 0% de las cuotas tributarias exigibles. Por tanto, utilizando las expresiones utilizadas por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/2002, anteriormente transcrita, nos encontramos con una norma que concede “*privilegios tributarios discriminatorios, es decir, beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado*”. Esa es la conclusión a la se llega, sin ambages, al analizar el régimen jurídico contenido en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012 y descubrir que contiene una serie de beneficios fiscales totalmente injustificados por parte del legislador.

Y, desde luego, no cabe refutar esa conclusión afirmando que esos argumentos existen y pueden ser fácilmente identificados fuera del debate parlamentario o del texto legal aprobado. Porque para los recurrentes, como para el resto de los contribuyentes discriminados con la medida impugnada, el único elemento diferenciador que existe entre los destinatarios de los beneficios fiscales injustificados y el resto de contribuyentes es, lisa y llanamente, que los primeros incumplieron sus obligaciones fiscales y no fueron descubiertos por la Administración, mientras que los segundos cumplieron en plazo sus obligaciones fiscales. Y es ciertamente difícil, o imposible, encontrar un argumento jurídico, con anclaje constitucional, que permita justificar el reconocimiento de beneficios fiscales a los defraudadores que, como consecuencia de la regulación ahora impugnada, se ven liberados del cumplimiento de sus obligaciones tributarias pendientes y de las sanciones que les pudieran corresponder por el pago de una cantidad que, como vimos, apenas llega a cubrir el importe de los recargos e intereses de demora que deberían satisfacer en caso de que pretendieran regularizar su situación de acuerdo con el sistema previsto en el artículo 27 LGT.

Por tanto, se trata de una clara violación de los principios constitucionales referidos, porque como afirmó el Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/2002, de 25 de abril, *“lo que no le es dable al legislador -desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE; SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6)”*.

c). La vulneración de los principios de igualdad y capacidad económica reconocidos en el artículo 31.1 CE.

El principio de igualdad está reconocido en el artículo 14 CE, pero también es objeto de mención expresa en el artículo 31.1CE, al establecer que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Existe por tanto un principio de igualdad general, reconocido en el artículo 14, y un principio de igualdad especial, referida a la materia tributaria, que se recoge en el artículo 31.1 CE. Se trata de una especie de *singularidad* del principio de igualdad en materia tributaria que, efectivamente, ha sido acogida por el Tribunal Constitucional desde sus primeras resoluciones, al afirmar que el principio de igualdad tributaria va íntimamente ligado a los principios de capacidad económica y progresividad, lo que impide que pueda ser simplemente reconducida a los términos de la igualdad formal del artículo 14 CE.

Así, la jurisprudencia constitucional parece haber acuñado una diferenciación entre el principio de igualdad general y el principio de igualdad en materia tributaria, de tal modo que si la desigualdad se produce o se fundamenta exclusivamente en una diferenciación de índole subjetiva (cualidad de la persona) el principio vulnerado sería el de igualdad general recogido en el artículo 14 CE, mientras que si la desigualdad viene motivada por causas objetivas el principio vulnerado sería el 31.1 CE. Ello permitiría concluir que la igualdad que se predica en el artículo 31.1 se aplica solamente a aquellos supuestos en que ante iguales manifestaciones de riqueza o capacidad económica la norma establece un diferente gravamen, sin que exista una justificación objetiva y razonable.

El principio de igualdad no dice lo que es igual ni aporta por sí mismo un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales. La igualdad es un concepto relacional, que exige siempre un elemento de comparación al cual referir la desigualdad denunciada. Y, en la materia tributaria, el criterio o medida para esa comparación nos la proporciona el principio de capacidad económica.

Estas y otras características delimitadoras del significado y alcance del principio de igualdad en materia tributaria han sido acuñadas por el Tribunal Constitucional a través de una extensa jurisprudencia, de la que merece ser destacada la Sentencia

76/1990, de 26 de abril, en la que se resumen los rasgos esenciales del principio de igualdad ante la ley del siguiente modo:

- a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;*
- b) El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional;*
- c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados;*
- d) Por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.*

Vemos pues que, según doctrina reiterada del Tribunal Constitucional, el principio de igualdad impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o que resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad. Lo que prohíbe por tanto el principio de igualdad no es cualquier desigualdad o diferencia de trato, sino las distinciones que resulten artificiosas o injustificadas entre situaciones de hecho cuyas diferencias reales carecen de relevancia desde el punto de vista de la razón de ser discernible en la norma, por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente

aceptados. Y para que sea constitucionalmente lícita la diferenciación de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida.

Desde esta perspectiva y con estos condicionantes procede enjuiciar en sede constitucional la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012 para determinar si la desigualdad de trato que establece cumple o no las exigencias derivadas del principio de igualdad en materia tributaria.

Como hemos destacado en diversos apartados del presente escrito, el régimen de regularización fiscal contenido en la Disposición Adicional Primera impugnada establece una clara desigualdad en materia tributaria, en tanto permite que los contribuyentes que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias puedan regularizar su situación mediante el pago de una cantidad proporcional del 10% del valor de los bienes o derechos declarados. El ingreso de esa cantidad junto con la declaración eximirá al contribuyente defraudador del deber de pagar las cuotas dejadas de ingresar, los recargos procedentes por la regularización voluntaria y extemporánea, los intereses devengados desde el momento en que debió realizarse el pago, y las sanciones previstas para quienes realizaron este tipo de infracciones. La desigualdad de trato es, por tanto, incuestionable, y en la primera alegación hemos realizado algunas simulaciones que permiten constatar que la norma impugnada permite a los defraudadores regularizar su situación tributaria mediante el pago de una cantidad que apenas alcanza el 20% de las obligaciones tributarias pendientes (de acuerdo con el régimen general de regularización voluntaria previsto en el artículo 27 LGT, y sin computar el coste de las sanciones).

Por tanto, constatada la diferencia de trato, la siguiente cuestión que debemos analizar es si dicha diferencia *carece de una justificación objetiva y razonable* y por tanto debe considerarse inconstitucional o si, por el contrario, esa desigualdad de tratamiento está fundada *en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados* y, por tanto, es conforme con las exigencias derivadas del principio constitucional de igualdad tributaria. Y, tal y como argumentamos al explicar la inconstitucionalidad de la

norma por vulneración del principio de generalidad, lo cierto es que la exposición de motivos se limita a fundamentar el régimen especial impugnado con el argumento de que *“se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la 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”*.

Pero, como expusimos anteriormente, dicha motivación o fundamentación de la norma se limita a justificar el perdón de las sanciones a quienes voluntariamente accedan a regularizar su situación tributaria, pero nada dice de la desigualdad de trato que establece en favor de los defraudadores, que mediante el pago del 10% del valor de los bienes o derechos declarados (y adquiridos con rentas no declaradas) quedan eximidos del pago de unas cuotas tributarias que representarían, como regla general, una cantidad aproximada del 43% del valor de los bienes o derechos declarados, y quedan igualmente eximidos del pago de los recargos e intereses de demora previstos para quienes se retrasan en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (y que representarían, de media, una cantidad aproximada comprendida entre el 10% y el 15% del valor de los bienes y derechos declarados).

Por tanto, el régimen previsto en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012 establece un régimen especial para los defraudadores que estuvieran dispuestos a regularizar su situación. Pero tampoco es cierto que fuera necesaria la aprobación de esa norma para posibilitar que los contribuyentes incumplidores pudieran *ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas*, porque dicha posibilidad ya se reconocía en nuestro ordenamiento jurídico a través del procedimiento de presentación de declaración extemporánea voluntaria, previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria. Según ese régimen general, todo el que quisiera regularizar situaciones pasadas puede presentar una declaración extemporánea

(porque tiene lugar una vez finalizado el plazo legalmente establecido para su presentación) y, mediante el pago de la cuota tributaria que hubiera correspondido a los hechos declarados y un recargo adicional, regularizar su situación tributaria.

Por tanto, el régimen general de regularización preveía el pago de la cuota, más un recargo único del 5%, 10% ó 20% en función del momento de presentación de la declaración, más los intereses de demora devengados desde el día siguiente al año posterior al momento de finalización del plazo normal de declaración. Ese régimen, como expusimos en la primera alegación, determinaría que quien quisiera regularizar en octubre de 2012 una renta de un millón de euros obtenida en 2008 y ocultada a la Administración Tributaria, debería pagar una cantidad aproximada de 430.000 en concepto de cuota, más 86.000 euros en concepto de recargo por extemporaneidad, más 49.315 euros en concepto de intereses de demora devengados entre el 1 de julio de 2010 (un año después de finalizar el plazo de declaración de rentas de 2008) y el mes de octubre de 2012 que regulariza su situación. Todo ello arroja un total de 565.315€.

Sin embargo, el régimen de regularización especial de la Disposición Adicional Primera impugnada prevé que el contribuyente que quisiera regularizar en octubre de 2012 una renta de un millón de euros obtenida en 2008 y ocultada a la Administración Tributaria, debería pagar una cantidad total de 100.000 euros. Una cantidad sensiblemente inferior a la que resulta exigible en el régimen general (en términos proporcionales, representa un 18% de aquélla), sin que exista *una justificación objetiva y razonable* a dicha desigualdad.

Pero la desigualdad e injusticia es mucho mayor si comparamos el trato dispensado por la normativa tributaria al contribuyente cumplidor de sus obligaciones fiscales frente al incumplidor. Porque en este caso advertimos que ese ciudadano cumplidor que obtuvo en 2008 rentas por valor de un millón de euros tuvo que pagar unos impuestos aproximados del 43% de dicha renta; pero, de acuerdo con la Disposición Adicional Primera impugnada, el contribuyente incumplidor puede regularizar su situación tributaria mediante el pago del 10% de dicha cantidad (que además satisface con varios años de retraso respecto al

primero, lo que determina que los intereses de demora y la inflación hayan jugado a su favor). En esta última comparación realizada para demostrar la vulneración del principio de igualdad sí es posible encontrar un criterio para explicar la diferencia de trato prevista por el legislador, aunque ciertamente produce indignación y estupor a cualquier jurista: el legislador establece un régimen jurídico mucho más beneficioso para el incumplidor de las normas tributarias que el establecido para el cumplidor de las mismas, en tanto establece para el primero una posibilidad de regularizar su situación mediante el pago de una cantidad que representa, aproximadamente, un 20% de lo que pagaron otros contribuyentes con idéntica capacidad económica que optaron por cumplir las leyes tributarias.

Como afirmara el Tribunal Constitucional en la Sentencia 49/1982, de 14 de julio, FJ 2º, *“la igualdad jurídica o igualdad ante la ley no comporta necesariamente una igualdad material o igualdad económica real y efectiva. Significa que a los supuesto de hecho iguales deben serle aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y que para introducir diferencias entre los supuestos de hecho tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia, que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados”*. Pero, como hemos expuesto y argumentado, la diferencia de trato contenida en la Disposición Adicional Primera impugnada no ha sido justificada en ningún momento, y el único fundamento que legitima la diferencia de trato es totalmente irrazonable y rechazable en términos jurídicos, pues como vimos consiste en tratar mejor a los defraudadores que a los cumplidores de las normas fiscales.

Como dijo claramente el Tribunal Constitucional en la Sentencia 75/1983, de 3 de agosto, FJ 2º, para considerar que una desigualdad de trato es respetuosa con el principio de igualdad *“resulta indispensable que exista una justificación objetiva y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, cuya exigencia deba aplicarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo estar presente, por ello, una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida”*. Y en la manifiesta desigualdad de trato dispensada por la Disposición Adicional Primera a

los defraudadores, por comparación a otros incumplidores y, especialmente, por comparación a quienes cumplieron tempestivamente sus obligaciones fiscales, no existe ninguna justificación que cumpla dichas exigencias.

En términos similares se expresaba en Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/2002, de 25 de abril, al afirmar que *“la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31” (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8).”*

Todo ello determina que la norma impugnada constituya una flagrante vulneración del principio de igualdad, como se desprende de la existencia de una diferencia de trato evidente y de la idoneidad del término de comparación utilizado para constatar esa desigualdad. Sin que sea posible encontrar una justificación objetiva y razonable que pueda motivar esa desigualdad de trato, que desde una perspectiva totalmente objetiva sólo permite apreciar el establecimiento de un régimen jurídico mucho más favorable para los incumplidores de las normas jurídicas que para los cumplidores de las mismas. Como afirmara el Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/2002, de 25 de abril, *“al examinar un precepto legal impugnado desde ese punto de vista el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de*

todas sus eventuales consecuencias (SSTC 116/1999, de 17 de junio, FJ 14; y 104/2000, de 13 de abril, FJ 8, y las citadas por ambas)”.

Por tanto, ante esa falta de justificación de la desigualdad aplicada, resulta innecesario realizar el juicio de adecuación y proporcionalidad de la desigualdad establecida. En efecto, ese enjuiciamiento permite verificar si las consecuencias jurídicas de la diferenciación son adecuadas y proporcionadas en relación a dicha justificación o a la finalidad perseguida, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin perseguido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados excesivamente gravosos o desmedidos (como se afirma, entre otras, en las SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 9º y 146/1994, de 12 de mayo, FJ 6º). En todo caso, y por si el Abogado del Estado fuera capaz de inventar alguna *justificación objetiva y razonable* a la desigualdad denunciada, no parece inoportuno dedicar un breve comentario a esta cuestión.

Como se afirma en la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 26 de abril, *“tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad (STC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 2). En consecuencia, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) La proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida”.*

Pues bien, desde la perspectiva de la adecuación y proporcionalidad, y admitiendo a efectos dialécticos que la obtención de nuevos ingresos para compensar el déficit pudiera ser una justificación de la desigualdad denunciada, cabe señalar que, también en ese caso, debería declararse la inconstitucionalidad de la norma recurrida. Porque en esa hipótesis el enjuiciamiento de adecuación y proporcionalidad para verificar si las consecuencias jurídicas de la diferenciación son adecuadas y proporcionadas en relación a dicha justificación o a la finalidad perseguida, nos pondría de manifiesto que existe una enorme desproporción entre medios y fines. Porque resulta totalmente desproporcionado sustituir todas las obligaciones exigibles en caso de declaración extemporánea, que representan de media un porcentaje del 56% de las rentas ocultadas (43% de cuota, más 20% de recargo sobre dicha cuota, más intereses de demora sobre dicha cuota) por el pago de una cantidad única del 10% del valor de los bienes y derechos aflorados.

Pero ese nuevo régimen impugnado no sólo determina el pago de una cantidad sensiblemente inferior a la establecida con carácter general para los supuestos de declaración extemporánea (ex artículo 27 LGT), sino, lo que es más grave, determina que el pago exigido a los incumplidores sea notablemente inferior al que soportaron en su momento los que confiaron en el Derecho y cumplieron tempestivamente con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Se trata de un agravio comparativo totalmente inadmisibles en términos jurídicos, porque la norma impugnada permite al incumplidor regularizar su situación tributaria mediante el pago del 10% del valor de los bienes o derechos aflorados, mientras que otros contribuyentes con una situación económica similar que cumplieron tempestivamente sus obligaciones fiscales tuvieron que pagar una cuota tributaria del 43% (para rentas superiores a 100.000 euros). Como expusimos en la alegación referida a la vulneración del principio de generalidad, el régimen jurídico impugnado equivale a perdonar la cuota tributaria a los contribuyentes defraudadores a cambio del pago de una cantidad que apenas alcanza a cubrir los intereses devengados por el impago de dicha cuota, lo que determina la falta de adecuación y proporcionalidad de la norma enjuiciada, porque *“aun cuando pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma impugnada,(...) Lo que no supera la norma es el juicio de constitucionalidad en el*

análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, por ser no sólo irrazonables sino también desproporcionadas con la finalidad perseguida y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos abdicar de la recaudación impositiva” (STS 96/2002, de 25 de abril, FJ 9º).

Ante esa manifiesta vulneración de los principios de igualdad y generalidad, instamos al Tribunal Constitucional a declarar la inconstitucionalidad del precepto impugnado, desde la consideración de que no debe eludir su función de control de la ley confrontando rigurosamente las leyes tributarias con las exigencias de justicia e igualdad que laten, como valores, en los principios tributarios de la Constitución, extrayendo de ellos todas sus potencialidades normativas como límite del poder del Estado y garantía del derecho de los contribuyentes a ser gravados de acuerdo con un sistema tributario justo, inspirado en los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica, y exento de desigualdades no justificadas.

Porque a la vista de lo expuesto, pocas dudas caben de que la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2002 vulnera los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica, porque coloca a un colectivo de contribuyentes-defraudadores en una situación de absoluto privilegio fiscal, que llega en ocasiones a neutralizar el deber de contribuir. En una situación ciertamente comparable con la que determinó la declaración de inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, reconocida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, cuyo Fundamento Jurídico 9º contiene una argumentación jurídica totalmente extrapolable al supuesto ahora enjuiciado, al afirmar que *“la relación de beneficios expuestos patentiza que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes -el de determinados no residentes en España- ante una situación de absoluto privilegio fiscal por llegar incluso, en ocasiones, a neutralizar totalmente el deber constitucional -de todos- de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e*

igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un "sistema tributario justo".

En virtud de todo lo expuesto

SUPLICO AL PLENO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL que habiendo por presentado este escrito y los que con él se acompañan, tenga por presentado, en la representación que ostento, en tiempo y forma recurso de inconstitucionalidad, mediante formulación de la pertinente demanda, 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, se sirva admitir a tramite la demanda en que se formaliza y, previos los trámites preceptivos en Derecho, dictar, en definitiva y con estimación del recurso, sentencia por la que se declare la inconstitucionalidad y consecuente nulidad de los preceptos mencionados.

Es justo.

Madrid, a 15 de junio de 2012.

Abogado

Fdo. Álvaro Sánchez Manzanares

Col. nº 74.090

Procuradora

Fdo. Virginia Aragón Segura