

“El valor de la Justicia en el mundo proceloso de las leyes tributarias”.

Discurso de ingreso en la Academia Asturiana de Jurisprudencia que presenta *Manuela Fernández Junquera*.

Ilmo. Sr. Presidente de la Academia Asturiana de Jurisprudencia, Ilmos. Srs. Académicos, Sras. y Srs.

Antes de pronunciar el discurso que me permitirá ingresar de número en la Academia Asturiana de Jurisprudencia, quiero decir que cuando tuve conocimiento de que sustituía al que fue colega y amigo, pero además, maestro universitario, D. José M^a Muñoz Planas, sentí, por muchas razones, una especial emoción. Con el Profesor Muñoz Planas me unió una gran amistad trezada incluso de relaciones familiares. José M^a fue ante todo un jurista en el sentido más profundo del término. Un hombre de amplísimos conocimientos, de una amplia cultura y de una sólida formación académica. Como universitario fue siempre fiel a sus principios que defendió hasta el final de sus días, y también fiel a sus compañeros. Será difícil ponerme a su altura. Con esto no contaba.

Mis primeras palabras han de ser también de agradecimiento sincero al Ilmo. Sr. Presidente de la Academia Asturiana de Jurisprudencia D. Leopoldo Tolivar Alas y al Vicepresidente D. Ramón Punset Blanco, colegas y queridos amigos, por haberme propuesto para entrar en tan digna Institución, y a los Académicos de número por haberme aceptado de forma unánime entre sus miembros. Mi agradecimiento no sólo es sincero sino también emotivo. He dedicado toda mi vida al estudio del Derecho, a su enseñanza, a su discusión, a su interpretación, a su crítica... En fin, he dedicado mi vida profesional, efectivamente, al Derecho. Por ello, entrar en la Academia Asturiana de Jurisprudencia es un reconocimiento al trabajo de toda una vida que agradezco plenamente.

El amor a la Patria, el amor a las Leyes y el amor a los Magistrados que Simón Bolívar reclamaba al pueblo venezolano como requisitos ineludibles para soportar la naciente República, en el Discurso presentado ante el Congreso de Angostura, el 19 de febrero de 1819, está muy lejos de verse cumplido hoy en España en muchos ámbitos y sobre todo en el tributario, por el uso desmedido de estas leyes como arma política y la dilación inaceptable que sufren los pronunciamientos jurisprudenciales. El

contenido de mi discurso tratará, pues, de poner de manifiesto la situación denunciada, de modo que ayude a sacudir, en la medida de lo posible, la conciencia dormida de todos, los que de un modo u otro, podemos contribuir a mejorar el valor de la Ley y de la Justicia.

La mayoría de los aquí reunidos sabemos que el Derecho Tributario como tal disciplina jurídica es muy reciente y si hubiera que tomar una fecha de partida, yo la situaría en el año 1963 cuando se publicó la Ley General Tributaria. En aquella Ley, cuya vigencia de 40 años, para ser una norma tributaria, fue extraordinaria, se fijaron los principios que guiaron esta nueva rama jurídica. En aquél entonces eran pocos, pero fundamentales y de enorme importancia: capacidad contributiva, generalidad tributaria y reserva de Ley. Estos tres principios son nucleares al tributo, responden a su esencia. El tiempo añadirá otros que perfilarán éstos y los ajustarán a la situación actual. Pero los tres enunciados permanecen. Digamos que estos tres principios vigilaban el actuar de la Administración, que no podía establecer tributos sino era mediante ley votada en Cortes, y para establecerlos debía de guiarse por dos principios complementarios, el de capacidad contributiva y el de generalidad tributaria, limitando y controlando las exenciones, y exigiendo la existencia de una capacidad económica para su establecimiento. Estos principios contaban además con el amparo de las entonces Leyes Fundamentales que, a su manera, actuaban a modo de Constitución, y tal respaldo los dotaba de mayor fuerza. A su vez, el contribuyente se sentía protegido por ellos frente a su uso por la Administración. La importancia de la Ley de 1963 radica, por tanto, en los principios que incorporó en el tiempo en que fue aprobada, principios propios de un Estado democrático y de un sistema tributario que, todo hay que decirlo, no existían entonces en España.

La Constitución de 1978 supuso un avance significativo en la consolidación del Derecho Tributario y de sus principios, fijando al mismo tiempo otros nuevos, y dando cobertura constitucional, pues así se ha interpretado por el Alto Tribunal, al principio económico recogido en la LGT, según el cual los tributos también han de servir como instrumentos de política económica. Al calor, pues, de la Constitución y de los Estatutos de las CCAA que se fueron formando, creció y se extendió el Derecho Tributario y también los principios que le sirven de guía. De tal manera que a los tres principios señalados, hoy constitucionales, se añaden ahora los de igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, así como el criterio de eficiencia y economía en el gasto público que tendrá, bajo la interpretación del Tribunal Constitucional su reflejo tributario.

Ahora bien, los principios a los que responde el Derecho Tributario se recogen también en la legislación ordinaria y la Jurisprudencia se hace eco de los mismos. Tal sucede con el principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, recogido en el artículo 3.2 de la LGT, principio cuya importancia ha sido destacada recientemente por el Profesor Calvo Ortega cuando afirma que la falta de proporcionalidad en alguna de las normas tributarias, puede conducir a la injusticia del sistema. Del mismo modo otros principios procedentes del Derecho Administrativo, encuentran cada vez mayor aplicación en nuestro ámbito, como sucede con el de protección de la confianza legítima que encuentra su raíz en el Derecho Comunitario, y como sucede también con el principio de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria y la del Estado legislador, de mayor trascendencia por lo que ahora nos interesa. Y sobre todos ellos el principio general de seguridad jurídica. Este denso grupo de principios deberían proteger al Derecho Tributario en cualquiera de sus manifestaciones. Sin embargo, hoy más que nunca la creación normativa de esta rama del Derecho presenta, según iremos viendo, unas grietas que amenazan la solidez de su construcción.

¿Qué avances supuso la Constitución? Sin detrimento alguno para la importancia que ha de dársele a los principios, a mi juicio, el mayor avance que supuso la Constitución fue la conciencia de contribuyentes que formó en los españoles y que hasta entonces era desconocida. Las Leyes de 1978, de los dos grandes impuestos sobre la Renta, Personas Físicas y Sociedades, fueron el resultado natural del nuevo sistema y así se aceptaron, configurando definitivamente la conciencia del deber de contribuir en los ciudadanos españoles.

A raíz de ese momento, la trayectoria seguida por el Derecho Tributario sufrió una auténtica convulsión a la que contribuyó de manera destacada la formación de las CCAA, a las que la Constitución atribuye igualmente, potestad tributaria y principios específicos. Ciertamente es que en los primeros años, desde un punto de vista tributario, apenas se hicieron notar. Las potestades tributarias de los nuevos entes se ejercían de forma muy moderada y casi me atrevería a decir, que tímida. Tal moderación se podía observar tanto en el establecimiento de tributos propios, como en los impuestos hasta entonces estatales que se cedían a los nuevos entes. Así, respecto de estos últimos, se puede recordar que inicialmente solo se cedía su recaudación, pero no su establecimiento ni su regulación que continuaba siendo estatal, como tampoco se permitía expresamente la cesión de los Impuestos estatales sobre la renta de las personas físicas, sobre el beneficio de las sociedades, la producción o las ventas, el tráfico exterior y los recaudados entonces a través de monopolios fiscales. En este mismo orden,

la Ley reguladora de la financiación de los nuevos entes, conocida como LOFCA, de 1980 y aún vigente, limitaba las actuaciones de las CCAA de manera poco definida, lo que dio pie a pronunciamientos del TC en los que el alto Tribunal sorteó las limitaciones de la LOFCA haciendo un uso, quizás excesivo, de interpretaciones semánticas, con el fin de respetar las actuaciones de estos entes.

El problema principal se encontraba en la prohibición establecida en el artículo 6 de esta Ley, según la cual los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. La ocasión se presentó en el recurso contra el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, creado por la Ley del Parlamento de Andalucía de 3 de julio de 1984, y tachado por la parte actora de inconstitucionalidad, en el punto concreto que ahora interesa destacar, por gravar la misma fuente de riqueza que el Impuesto sobre el Patrimonio, o la Contribución Rustica, incurriendo así, a juicio de los recurrentes, en doble imposición. El TC en la STC 37/1987, lo declaró constitucional, para lo cual diferenció entre “hecho imponible” y “materia imponible u objeto del tributo”, considerando que mientras el primero, es decir, el hecho imponible, es un concepto netamente jurídico, el segundo es toda fuente de riqueza, o de renta, o cualquier elemento de una actividad económica. Los fundamentos jurídicos y la metamorfosis de términos de esta Sentencia, fueron utilizados por otras posteriores, hasta las más recientes de 2012 a las que aludiré más adelante.

Con el paso de los años, las CCAA fueron descubriendo muchas materias que pudieron ser incorporadas a hechos imponibles no coincidentes con los del Estado, tales como el medio ambiente, las aguas, el juego, los residuos, las grandes superficies, etc. Por ello cabe preguntarse si el bolsillo del contribuyente entiende de tantas sutilezas jurídicas entre hecho, materia y objeto gravado.

Una consecuencia, me atrevo a pensar que no prevista cuando se fijó la doctrina constitucional en la Sentencia 37/1987, fue el uso más político que jurídico de su contenido. Me estoy refiriendo ahora a la reciente Sentencia del TC 210/2012, de 14 de noviembre, que declara constitucional el Impuesto extremeño sobre Depósitos de las Entidades de Crédito. La Sentencia responde, como he señalado, al mismo criterio sentado en otras anteriores, pero en este caso la reacción del Gobierno fue inmediata, de tal manera que en cuanto tuvo conocimiento de su contenido, el Ministro de Hacienda manifestó públicamente la voluntad del Gobierno de establecer un Impuesto similar de carácter estatal, pero fíjense bien, a tipo 0. ¿Qué significa en primer lugar el tipo 0? Cuando se establece un impuesto a tipo 0 la primera evidencia es que el impuesto no tiene finalidad recaudatoria. Y

la segunda, es que puede discutirse su naturaleza tributaria, pues uno de los elementos esenciales del tributo es su finalidad recaudatoria. Es cierto que los impuestos pueden tener objetivos distintos al meramente fiscal, e incluso en nuestro sistema existen impuestos con tipo 0. Los ejemplos de este tipo de impuestos, se encuentran sobre todo entre los impuestos especiales, como es el caso del impuesto especial sobre el vino, vinos espumosos, o bebidas fermentadas, pero en estos casos se persigue una finalidad de control justificada por la naturaleza del producto que se produce, pues de este modo se conoce y controla su fabricación, almacenaje, transporte, etc. No obstante, en este caso no parecía ser ésta la finalidad perseguida con el posible establecimiento de un impuesto estatal sobre depósitos bancarios, sino que precisamente, utilizando el criterio mantenido por la jurisprudencia constitucional e incorporado a la LOFCA, al establecerse un impuesto estatal sobre el mismo hecho imponible que uno autonómico, este impuesto ya no podría ser utilizado por ninguna Comunidad Autónoma, si bien el Estado deberá compensar, en este caso a la extremeña, por la disminución que se produzca en su recaudación. Por supuesto que con tal medida se consigue una mayor uniformidad tributaria entre las distintas Comunidades Autónomas, pero tampoco parecía ser esta la finalidad perseguida por el Gobierno. Su finalidad era, pues, evitar que el Impuesto fuese utilizado por las Comunidades Autónomas.

¿Y qué sucedió, pueden preguntarse, con las Comunidades Autónomas que tenían prevista la creación de un impuesto similar como era el caso del Principado de Asturias? En principio había que esperar a ver cual de las dos Administraciones aprobaba primero la Ley, y por un día se aprobó primero la Ley del Estado, de tal modo que la Ley estatal lleva fecha de 27 de diciembre y fue publicada en el BOE del 28, mientras que la Ley del Principado es de fecha 28 de diciembre y fue publicada en el BOPA del 29. Pero a ello ha de añadirse que el Principado creó el nuevo impuesto en la Ley de Presupuestos para 2013 lo que debilita su posible constitucionalidad si se tiene en cuenta la doctrina más reciente del TC sobre la equiparación de las leyes presupuestarias autonómicas a las estatales, y se considera la prohibición contenida en el artículo 134.7 de nuestra Constitución que claramente dispone que “La Ley de Presupuestos no puede crear tributos”. Cuestión tanto más incomprensible cuando ese mismo día el Principado aprobó la “Ley de medidas urgentes en materia personal, tributaria y presupuestaria” que era el lugar idóneo para crear el nuevo tributo, al igual que hizo en ocasiones anteriores.

En todo caso, la Ley estatal supone, a mi juicio, un primer ejemplo de mal uso del Derecho Tributario. Es decir, un mal uso porque resultaba fácil adivinar su finalidad más política que jurídica. No en vano el partido ahora

en el Gobierno fue el que presentó en su día el recurso de inconstitucionalidad. Y no quiero decir que los criterios que guían la política económica deban ser rechazados de plano, pues sabemos que están en la Constitución, pero hacer públicas este tipo de manifestaciones, de forma tan inmediata al conocimiento de la Sentencia suscita desconfianza en la finalidad perseguida por la Ley que se anuncia, al sentir el abandono del valor de la Justicia.

La evolución de la potestad tributaria de las CCAA ha sido vertiginosa y atrás quedan los orígenes comentados. Se ha ido mucho más allá de lo inicialmente previsto, tanto en el establecimiento de sus propios Impuestos -recientemente, en la STC 197/2012, de 6 de noviembre, el TC declaraba constitucional el Impuesto asturiano sobre las grandes superficies- como para la cesión de los impuestos estatales, que salvo el de Sociedades han sido todos cedidos, en todo o en parte de su recaudación, así como en el uso de competencias normativas, en este último aspecto salvo en el IVA por su carácter de impuesto comunitario. La situación creada, genera cierto grado de confusión a los contribuyentes pues las diferencias de presión fiscal entre las distintas Comunidades comienzan a ser conocidas y son muy patentes. El hecho de que existan Comunidades que han reducido al mínimo el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones cuando las transmisiones son directas, o modifican al alza o a la baja el mínimo exento del Impuesto sobre el Patrimonio, o aquéllas que disminuyen ligeramente su tramo en el IRPF mientras otras lo elevan, son ejemplos que resultan difíciles de entender y de aceptar.

La Administración fue pronto muy consciente del enorme poder que otorga el Derecho Tributario y es la Administración que encarna dicho poder la que, en último término, lo maneja. La organización política de España permite esta situación, pues el ejecutivo, sobre todo si tiene la mayoría absoluta en las Cortes, controla al Parlamento y la división de poderes se difumina. La actual crisis económica ha puesto de manifiesto con toda su virulencia la grave situación por la que atraviesa el mundo del Derecho. El Derecho Tributario se convierte en una herramienta que va más allá de su finalidad jurídica, establecer tributos y regular las relaciones del contribuyente con la Administración tributaria, siempre dentro del marco constitucional configurado por los principios propios y generales del Derecho.

El incremento de los ingresos públicos, necesario para la estabilidad presupuestaria, se ha tratado de conseguir en los últimos meses a través de dos vías. Una, directamente sobre los tributos, en este caso, incrementando bases imponibles y tipos impositivos, revitalizando temporalmente

impuestos que se habían suspendido, como el Impuesto sobre el Patrimonio, y creando otros que ya habían desaparecido de nuestro sistema, como las tasas judiciales, o totalmente nuevos como los que gravan distintos aspectos relacionados con la energía. Y a través de una segunda vía, luchando contra el fraude fiscal.

De las dos vías citadas me centraré en las medidas de lucha contra el fraude porque constituyen un paradigma de lo que quiero señalar. El fraude tributario es un hecho en los sistemas fiscales modernos y su magnitud muy variable según sea el ámbito de actuación; según sean los sujetos defraudadores; la forma de actuación: aislada o en tramas organizadas, directa o con personas interpuestas. También según sea el territorio, el fraude puede ser nacional o internacional. Los aspectos señalados son indicativos de las dificultades que tiene la Administración para evitar las actuaciones fraudulentas, actuaciones que en ocasiones entran dentro del ámbito penal al convertirse en auténticos delitos. Ahora bien, las dificultades señaladas no pueden ser utilizadas como excusa para un actuar no digo arbitrario, pero sí falto de la reflexión que exigen este tipo de normas. A lo largo del año 2012 y de manera implacable, la Administración estatal ha venido ofreciendo una catarata de normas, fundamentalmente Decretos-Leyes, de las que un buen número fueron dictadas con la finalidad más o menos encubierta de lucha contra el fraude, siendo su mejor exponente la Ley 7/2012, de 29 de octubre, Ley que tras un largo nombre termina señalando el fin realmente perseguido: *lucha contra el fraude*.

En 1748 se publicaba en Francia la obra “De l’esprit de lois”. Decía Montesquieu al comienzo del libro XXIX de su obra: “Afirmo que el espíritu de moderación debe ser el del legislador, y creo que no he escrito esta obra más que para probarlo”. Entre los caracteres que deben tener las leyes, señalaba que su estilo debe ser conciso y sencillo, que no debe ser sutiles, pues están hechas para gentes de entendimiento medio, y que no hay que introducir cambios en una ley si no existe una razón suficiente. Dos siglos y medio después, la producción de normas alcanzó tal grado de expansión, que en 1999 el Profesor García de Enterría publicaba un trabajo cuyo título resulta esclarecedor para la cuestión que aquí se expone: “Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas”. En él hace una dura crítica a lo que llega a denominar “inflación desmedida de las leyes”, “marea incontenible de Leyes y Reglamentos”, “estado de perpetua ebullición”, intensificando la crítica en las llamadas “Leyes ómnibus” y terminando por considerar un sarcasmo el principio contenido en el artículo 6.1 del Código Civil, según el cual “la ignorancia de las

Leyes no excusa de su cumplimiento”. Triste es comprobar que el caos normativo denunciado entonces no se ha solucionado sino que por el contrario ha ido *in crescendo*. ¿Cómo puede calificarse, desde el mundo del Derecho, el año que acaba de terminar en el que se han publicado 29 Decretos-Leyes, 17 Leyes ordinarias y 8 Leyes Orgánicas? ¿Qué puede decirse cuando, por ejemplo, el Real Decreto-Ley 23/2012, de 31 de agosto, modifica en sus últimas Disposiciones finales, el Real Decreto-ley 2/2012, la Ley 2/2012 de Presupuestos Generales del Estado para ese año, y el Real Decreto-Ley, 21/2012? Para luego, apenas pasado un mes, el mismo Real Decreto-ley 2/2012 vuelva a ser modificado por la Ley 8/2012, de 30 de octubre. A su vez, el Real Decreto-ley 18/2012, de 11 de mayo tuvo una vida corta pues a los cinco meses y medio fue derogado por la Ley 8/2012, si bien las novedades que introducía en materia tributaria en sus Disposiciones finales, fueron recogidas en sus correspondientes de esta Ley. Igualmente, el Real Decreto-Ley 12/2012 en el que me centraré a continuación, fue modificado por el Real Decreto-ley 19/2012 que le añadió dos nuevos apartados a la Disposición Adicional primera, es decir, la que regula la amnistía fiscal, y más tarde volvió a ser modificado por la Ley 16/2012. Pero no se crean que este auténtico tsunami normativo ha terminado con el año. El pasado viernes el Consejo de Ministros aprobaba el Real Decreto-Ley 3/2013 que modifica 6 leyes, tres de ellas de 2012 y un Decreto-Ley de 2012.

El Profesor García de Enterría ofrecía como solución para aliviar los resultados de este proceder normativo, acudir a una nueva codificación, no al estilo napoleónico, sino al modo americano del *US Code* para las leyes, y el *Code of Federal Regulations* para los Reglamentos, que al situar las normas de manera permanente y en un lugar objetivo, otorga certeza al Derecho y seguridad jurídica. O bien seguir el sistema francés, de contenido más fiable pues los nuevos Códigos no se presentan como meras recopilaciones, sino que pasan al Parlamento que los estudia, articula y les presta el valor superior de la Ley, teniendo efectos derogatorios plenos. Una medida similar a éstas fue la recogida en 1998 por la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en la que se disponía que el Ministerio de Economía y Hacienda ordenaría la publicación, en el primer trimestre de cada año, de los textos actualizados de las Leyes y de los Reales Decretos en materia tributaria. Ahora bien, ni el precepto se cumplió nunca, ni se incorporó en la nueva Ley General Tributaria, ni tampoco se vieron cumplidas las propuestas del citado Profesor.

No voy a insistir, pues, en la crítica ya hecha por voz tan autorizada, aunque es evidente que tal desbordamiento normativo conduce de forma inexorable a la inseguridad jurídica que produce el desconocimiento, o las

dudas más que razonables, sobre la norma en vigor en cada momento. Trataré de exponer ante Vds. hasta qué punto el Derecho Tributario pierde y se aleja de sus principios más sólidos, para terminar convirtiéndose en una herramienta en manos del poder.

De las normas aprobadas en 2012 voy a detenerme, como he dicho, en 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, para centrarme en la denominada “declaración tributaria especial”, popularmente conocida como “amnistía fiscal”, recogida en su Disposición Adicional primera. Esta Disposición permitió que los contribuyentes de cualquiera de los tres Impuestos directos sobre la renta, Personas Físicas, Sociedades, o No Residentes, que fuesen titulares de bienes o derechos que no se correspondiesen con las rentas declaradas en dichos impuestos, pudiesen regularizar su situación tributaria. Para poder efectuar la regularización sólo se exigía que el contribuyente fuese titular de los bienes, con carácter general, antes del 31 de diciembre de 2010, sin hacer cuestión del origen de los mismos. La norma tuvo carácter temporal ya que el plazo para presentar las declaraciones y realizar el ingreso finalizaba el 30 de noviembre, sin explicar porqué se eligió tal fecha y no la correspondiente al final del año.

La citada Disposición reguló la declaración tributaria especial de tal forma que dejaba sin resolver muchas cuestiones jurídicas de importancia capital. Desde luego la norma no era de interpretación sencilla como lo prueba, por un lado, la amplia Orden Ministerial de 31 de mayo de 2012 que la desarrolló, y por otro, los dos Informes de contenido contingente, que tuvo que realizar la Dirección General de Tributos, para dar respuesta a las cuestiones que se presentaron ante el Ministerio por Asociaciones profesionales, sobre la aplicación de este procedimiento y que en teoría venían presuntamente resueltas en la Orden Ministerial. Así, el primer Informe plantea y resuelve, conforme a los dictados de la Orden, hasta 17 cuestiones o situaciones posibles, algunas de ellas con varios apartados. El Segundo Informe, en la misma línea que el anterior, continúa ofreciendo soluciones a los distintos casos que se plantea, que arrancan de 4 situaciones básicas, y ofrece diversos ejemplos a modo de Manual.

¿Qué significa este modo de utilizar el Derecho nos preguntamos los juristas que precisa para su aplicación del auxilio de la Administración? Las leyes tributarias, que precisamente por su objeto son de las más sensibles para el ciudadano, son leyes cada vez más confusas, oscuras y difíciles de interpretar, incluso para los que de una forma u otra, dedicamos nuestro tiempo a su conocimiento y a su aplicación. No digamos en casos,

como el que exponemos, en los que no cabe esperar a manifestaciones jurisprudenciales por la premura de su aplicación, y las doctrinales lo son, forzosamente, apuradas y sin tiempo para la debida reflexión.

El primer problema que plantea la declaración tributaria especial es el del respeto a los principios constitucionales que son la base de la justicia tributaria, es decir, los principios de generalidad, capacidad contributiva y progresividad, así como al principio tributario de igualdad. Frente a ellos sólo pueden oponerse los preceptos constitucionales que establecen los principios rectores de la política social y económica, recogidos en los artículos 40.1 y 130.1 de nuestra Carta constitucional. Me limitaré solo a señalar, para dejar de manifiesto la dificultad de una toma de postura precipitada, que desde sus primeros pronunciamientos el TC ha fijado su doctrina en la defensa del establecimiento de impuestos con finalidad extrafiscal. Del mismo modo que los principios específicos están entrelazados unos con otros de manera que es difícil invocar uno solo sin interferir en la aplicación de otros. Y es así como la aplicación de uno de ellos hace posible lo que, en su consideración individual, prohíbe otro.

La declaración especial plantea además otros problemas jurídicos aparentemente insólitos en nuestro Derecho, como lo es, el de la diferencia que introdujo, en el punto 6 de la Disposición en examen, la reforma realizada por el Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, entre el titular jurídico y el titular real de un bien o derecho, para cuya comprensión hay que acudir al Derecho anglosajón y a su división de la propiedad así como a la figura del trust, institución ajena a nuestro ordenamiento por desmembrar, de algún modo, el derecho de propiedad. Y todo ello para encontrarse después con que fue la Orden Ministerial de 31 de mayo, la que, a sus efectos, viene a recordar que no hay más titular que el titular jurídico. Pero de lo que no cabe duda alguna es que el Decreto-Ley dice lo que dice y habla bien claramente del caso en que el titular jurídico del bien objeto de la declaración, no coincida con el titular real. La Orden termina, como no podía ser de otro modo, considerando que el titular real es el beneficiario último.

A su vez, la Disposición Final primera del Decreto-Ley en examen da lugar a un nuevo problema por modificar la LGT, concretamente el artículo 180, al recoger una norma, en cierto modo, similar a la contenida, en ese momento y durante todo 2012, en el artículo 305.4 del Código Penal. Como es sabido, el Código Penal exonera de responsabilidad penal a quien regularice su situación tributaria, antes de que la Administración le haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a determinar la deuda, o si no se hubieran producido tales actuaciones,

siempre antes de que las autoridades correspondientes hubieran interpuesto denuncia o querrela. En definitiva, el Código Penal exige, como es lógico, que la regularización se hubiera realizado antes de que el defraudador hubiera podido tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Pues bien, el nuevo punto introducido en el artículo 180 de la LGT, exonera también de responsabilidad penal al obligado tributario que regularice su situación tributaria, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, aunque la infracción pudiera ser constitutiva de delito. Pero al no ser de contenido idéntico ambas normas, sucede que a través de un Decreto-Ley que modifica la LGT se está modificando el Código Penal. Y ello porque el Código Penal parte del conocimiento exacto del origen y régimen jurídico tributario debido de los bienes o derechos cuyas rentas no se declararon, mientras que la LGT se limita a exigir la titularidad de tales bienes o derechos, sin hacer cuestión de su origen, y luego el Decreto-Ley les aplica el 10%. De tal modo que, en cuanto al origen, tales bienes o rentas pueden ser procedentes tanto de actividades lícitas en cuyo caso estaríamos en los habituales supuestos de dinero negro, es decir, dinero obtenido por una actividad lícita pero no declarado a Hacienda, o bien, de actividades ilícitas en cuyo caso se trataría de blanqueo de capitales. La pregunta, no resuelta ni en la Orden Ministerial ni en los Informes comentados, es si la modificación introducida por un Real Decreto-ley en una ley ordinaria como lo es la LGT, puede a su vez modificar lo dispuesto en una Ley Orgánica, como es el Código Penal. Se trataría en este caso de una colisión con lo dispuesto en el artículo 81.2 de la Constitución.

El 28 de diciembre de 2012 el BOE publicaba la Ley Orgánica 7 de modificación del Código Penal, con entrada en vigor a los veinte días de su publicación, por lo tanto cuando ya había terminado sobradamente el plazo para acogerse a la amnistía fiscal.

“Todo Derecho depende de leyes” afirmó Kant, pero tales leyes no deben cometer nunca injusticia contra nadie, diremos siguiendo al filósofo. Los supuestos que acabo de exponer me plantean un doloroso interrogante acerca del mal uso o, cuando menos, del uso indebido del Derecho Tributario. Se trata de analizar con un enfoque distinto, una forma de usar la Ley en el ámbito tributario que se encuentra en continua expansión. De algún modo es la otra cara de los llamados por la doctrina “ilícitos atípicos”, conocidos en sus tres manifestaciones como “abuso del derecho”, “fraude de ley” y “desviación de poder”. Se califican como de ilícitos atípicos aquellos actos permitidos *prima facie* por la norma pero que terminan produciendo un daño por su oposición a los principios del

ordenamiento jurídico, tal y como los configuran los Profesores Atienza y Ruíz Manero. En los ejemplos que yo he utilizado los actos no son realizados ni por el contribuyente ni por la Administración, en cuanto la otra parte de la obligación tributaria, sino que son realizados por el legislador y por la Administración en este caso como reguladora, directa o indirecta, de normas tributarias. No hay duda de que si las leyes producen un daño por ser contrarias a los principios constitucionales tributarios, la reacción prevista en nuestro ordenamiento jurídico es, la del recurso o cuestión de inconstitucionalidad. Pero mis dudas surgen por algo jurídicamente más difícil de definir para lo cual podría resultar útil el concepto de ilícito atípico en esta segunda versión, en el sentido de considerar que tales actuaciones normativas vulneran un principio menos delimitado de justicia tributaria.

Es necesario entonces hacer una última reflexión sobre la justicia tributaria que se resiente con este tipo de normas. En la determinación de lo que es justo en materia tributaria intervienen de manera decisiva los planteamientos políticos que con sus perspectivas y objetivos terminan influyendo en reglas morales. Siguiendo esta línea de pensamiento el Profesor Calvo Ortega concluye que “Si la justicia es un valor con un componente ideológico importante, la justicia tributaria lo es aún más”. De ahí la dificultad de decidir de forma objetiva, si una norma que se acaba de aprobar contradice o no la justicia tributaria. No se trata pues, de un principio tan objetivable como lo pueda ser el de capacidad económica. Y por eso entiendo con mi maestro que la ética tributaria tiene su mayor importancia en las etapas y momentos previos a la producción de las normas jurídicas. A esta dificultad en la determinación exacta de lo que es la justicia tributaria así como de sus perfiles, se añade la enorme incidencia que tiene en las sociedades mediáticas como la nuestra, el peso de la opinión pública. Hay que aceptar el hecho de que ofrecer un concepto similar al de ilícito atípico para estos casos, supone un escollo insalvable. Por ello entiendo que es la justicia tributaria como valor y no como principio que pueda invocarse, la que me permite afirmar que existe una conciencia generalizada de que en tales casos lo que se está produciendo es lisa y llanamente un mal uso del Derecho.

Quiero terminar señalando que tampoco resolvería la cuestión, en el supuesto concreto del Decreto-Ley en examen, la constatación de que las normas que contiene son normas inconstitucionales si así lo decidiese el Tribunal Constitucional. No se trata de eso. Pero aunque así fuera, el problema podría recrudecerse simplemente por la dilación que sufren los recursos de inconstitucionalidad. Baste pensar que la última Sentencia de

este Tribunal en materia tributaria, en el momento en que se escriben estas líneas, fue publicada con 11 años de retraso. ¿Puede algún jurista defender que la justicia se puede declarar después de 11 años? De hecho tal situación puede producirse ya que el Grupo Parlamentario Socialista ha presentado recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición Adicional Primera de este Decreto-Ley, es decir, contra la declaración tributaria especial. El recurso motiva la inconstitucionalidad, en primer lugar por la forma utilizada, el Decreto-Ley, figura controvertida en esta materia por su especial incidencia en los derechos y deberes de los ciudadanos, al vulnerar el artículo 31.1 de la Constitución. En segundo lugar porque consideran tal declaración un nuevo gravamen, de naturaleza temporal, personal, directo y de sujeción voluntaria, alternativo a los tres impuestos sobre la renta mencionados. Y por último, por vulneración de los principios de justicia recogidos en el artículo citado de la Constitución. Ante tal situación resulta difícil pronunciarse sobre lo que sucedería, si después de 10 años el Tribunal Constitucional declarase contraria a la Constitución la amnistía fiscal y cuales serían exactamente sus consecuencias jurídicas para los afectados. Los interrogantes que surgen podrían ser el contenido de otro discurso. La realidad que ofrece la extrema dilación de la justicia no puede conducir a su aceptación como algo inexorable. La justicia a tan largo plazo no es justicia. Pero aún hay algo más ¿Por qué el recurso, presentado en el mes de junio, se limita a esta Disposición y nada dice de la Final Primera? Es decir, la que a través de la vía del Decreto-Ley terminó modificando una Ley Orgánica como el Código Penal.

Ilmo. Sr. Presidente, Srs. Académicos, Sras. y Srs.: He querido, como decía al inicio, hacer un llamamiento para recuperar el valor de la Ley y la confianza en los Tribunales que la aplican, en definitiva, para recuperar el valor de la Justicia. Llamamiento que hago a las dos instituciones aquí presentes, la Universidad a la que pertenezco, como educadora en estos valores de nuestros alumnos de Derecho y a la Academia Asturiana de Jurisprudencia a la que ahora me incorporo, como transmisora de los mismos a la sociedad, a través de las actividades que le son propias.

Muchas gracias.

