

Declaración de inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial (STS 8 junio 2017)

Área de Fiscal de G A _ P

El Tribunal Constitucional declara inconstitucional y nula la disposición adicional primera del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, en virtud de la cual se aprobó la Declaración Tributaria Especial.

El Pleno del Tribunal Constitucional ha estimado por unanimidad el Recurso de Inconstitucionalidad núm. 3856-2012 promovido por el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso 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.

Esta norma introdujo un procedimiento especial de regularización tributaria de rentas no declaradas al que podían acogerse tanto personas físicas como jurídicas. Dicho procedimiento afectaba a los bienes y derechos de que hubieran sido titulares hasta el 31 de diciembre del 2010 y permitió regularizar la situación tributaria de los contribuyentes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el impuesto sobre la renta de no residentes y en el impuesto sobre sociedades. En particular, el Real Decreto Ley 12/2012 tuvo tres importantes efectos:

1. En primer lugar, permitió la regularización, a un tipo reducido, de las rentas no declaradas hasta el 31 de diciembre del 2010 en los tres impuestos mencionados.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

2. Se excluyó, en el contexto de dicha regularización especial, la imposición de intereses de demora, de recargos por ingresos extemporáneos y de sanciones tanto administrativas como penales.
3. Por otra parte, se atribuyó al importe declarado la consideración de *renta declarada a todos los efectos*.

Pues bien, ahora el Tribunal Constitucional considera, en su Sentencia de 8 de junio del 2017 (pendiente de publicación), que la disposición adicional primera del Real Decreto Ley 12/2012 debe ser declarada inconstitucional y nula por vulnerar el artículo 86.1 de la Constitución española (CE), el cual prohíbe el uso de la figura del decreto ley en relación con la aprobación de medidas que afecten de forma relevante o sustancial a los deberes consagrados en el título I de la Constitución.

En este sentido, señala el tribunal que el objeto del recurso de inconstitucionalidad es «el examen de si ha existido “afectación” por el decreto ley de un derecho, deber o libertad regulado en el título I de la CE». A tal fin, en la sentencia se analizan la naturaleza, estructura y elementos de los tributos afectados, así como el alcance de la regulación aprobada.

A esos efectos, el Tribunal Constitucional recuerda que tanto el impuesto sobre la renta de las personas físicas como el impuesto sobre sociedades se erigen como «pilares estructurales o piezas básicas del sistema tributario español, por lo que cualquier variación de los mismos podría alterar el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas que manifiesten una capacidad susceptible de gravamen». Además, apunta también que la novedad introducida por el Real Decreto Ley 12/2012 repercutió en «la determinación de la deuda tributaria pendiente de los tributos afectados, en todos sus componentes —cuota tributaria, intereses de demora, recargos y sanciones— con lo que se permitió la regularización a un tipo reducido con exclusión de toda responsabilidad accesorias [...]. De esta manera, con una y otra medida se procede a una condonación parcial de la obligación tributaria principal y a una condonación total de las consecuencias accesorias».

Sobre la base de todo lo anterior, el Tribunal Constitucional afirma que el procedimiento especial de regularización tributaria introducido por el Real Decreto Ley 12/2012 ha incidido de forma directa y sustancial en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades en la medida en que las cantidades que se habrían devengado por las rentas se sustituyen por un gravamen único del 10 % exento de intereses, recargos y sanciones tanto administrativas como penales.

Tales consideraciones han conducido al tribunal —después de analizar las alegaciones formuladas por la Abogacía del Estado— a afirmar que la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto Ley 12/2012 «ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE al haber alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad».

Como consecuencia de lo anterior, el tribunal declara la disposición impugnada inconstitucional y nula, toda vez que la introducción en el ordenamiento jurídico de una medida de este tipo no puede efectuarse mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 de la Constitución española, esto es, mediante la figura del real decreto ley.

En este sentido, la conclusión del tribunal está en consonancia con la posición que él mismo adoptó ya en el pasado sobre el papel de los decretos leyes como fuentes del ordenamiento jurídico tributario, exigiendo para su aceptación no sólo la situación de extraordinaria y urgente necesidad que ha de acompañar a tales instrumentos normativos, sino también el hecho de que la regulación contenida en ellos no suponga una alteración sustancial del deber global de contribuir de los ciudadanos, circunstancia esta última que, a juicio del tribunal, sí se produce en este caso, lo que ha motivado su inconstitucionalidad.

Finalmente, por exigencias del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, la sentencia concluye con una precisión sobre su alcance. A esos efectos, señala que no serán susceptibles de revisión, como consecuencia de la nulidad de la disposición adicional primera del real decreto ley, aquellas situaciones jurídico-tributarias que, producidas al amparo de tal normativa, hubiesen adquirido firmeza. No obstante, ha de advertirse que el tribunal no concreta cuál es la extensión con la que debe interpretarse la expresión «situaciones jurídico-tributarias firmes» (utilizada literalmente por él para precisar los efectos de su fallo), extremo que suscita ciertas dudas o interrogantes sobre el verdadero alcance de la sentencia.

Por ese motivo, y ante la indudable relevancia del fallo del Tribunal Constitucional al que nos hemos referido, parece conveniente que se produzca algún tipo de pronunciamiento por parte del propio Tribunal Constitucional o, en su caso, de la Administración, con el fin de aclarar cuáles son las situaciones que, en la práctica, podrán verse realmente afectadas por la declaración de inconstitucionalidad del real decreto ley.