

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCJ062508

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia 73/2017, de 8 de junio de 2017

Pleno

Rec. de inconstitucionalidad núm. 3856/2012

(BOE de 15 de julio de 2017)

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho tributario. Generalidad (levantamiento de las cargas públicas). Reserva de ley. Declaración tributaria especial. La «amnistía fiscal» prevista en la Disposición Adicional Primera del RDL12/2012 (Medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público) ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, lo que conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional. *Efectos de la declaración de inconstitucionalidad.* Por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad de la disposición impugnada las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo.

PRECEPTOS:

RDL 12/2012 (Medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público), disp. adic. primera.
Constitución Española, arts. 9.3, 31, 86, 131, 135 y 138.

PONENTE:

Don Andrés Ollero Tassara.

ECLI:ES:TC:2017:73

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Juan José González Rivas, Presidente, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 3856-2012, promovido por 105 diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados 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. Ha comparecido el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación. Ha sido Ponente el Magistrado don Andrés Ollero Tassara, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El día 25 de junio de 2012 tuvo entrada en el registro general del Tribunal Constitucional un escrito de doña Virginia Aragón Segura, Procuradora de los Tribunales y comisionada por 105 diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, por el que 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, por posible vulneración de los artículos 86.1 y 31.1 CE.

Consideran los diputados recurrentes que la disposición adicional impugnada vulnera los artículos 86.1 y 31.1 CE, al introducir una nueva figura, una declaración tributaria, mediante la que el contribuyente reconoce la titularidad de derechos procedentes de rentas no declaradas en períodos impositivos anteriores, instaurando un gravamen nuevo, de carácter temporal, naturaleza personal y directa, de sujeción voluntaria y alternativo a tres pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario como son el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de no residentes. Basta con acudir a la doctrina constitucional (SSTC 182/1997, 132/2003 y 108/2004) para comprobar cómo a través de un decreto-ley no se puede afectar al deber de contribuir, lo que sucede cuando con la norma controvertida se provoca un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario. Es lo que ocurriría en el caso de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, que sustituye los impuestos que gravan la renta por el pago de una prestación única del 10 por 100 del valor de los bienes o derechos declarados, con exclusión de intereses, recargos y multas.

Con esa regularización fiscal, añaden los diputados recurrentes, no sólo se afecta directamente a la capacidad económica en un sistema tributario justo (art. 31.1 CE) sino que se establece *ex novo* un nuevo gravamen por decreto-ley, cuando, de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional, el deber constitucional de contribuir es uno de esos deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley. No se puede por decreto-ley establecer, crear o implantar un nuevo tributo ni determinar sus elementos esenciales, por lo que vulneraría el artículo 86.1 CE cualquier intervención normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, alterase sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario (SSTC 6/1983, 182/1997, 108/2004 y 189/2005). 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 (STC 182/1997, FJ 6). Sin embargo, la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha desconocido los presupuestos constitucionales del artículo 86.1 CE y, por tanto, la reserva de ley, porque ha provocado un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario.

Por otra parte, para los diputados recurrentes la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 vulnera el principio de justicia tributaria recogido en el artículo 31.1 CE, al establecer la posibilidad de realizar un pago del 10 por 100 del importe de las rentas declaradas en sustitución de todas las obligaciones tributarias exigibles, con quiebra de los principios de generalidad (pues los que se acojan a la declaración especial quedan exonerados del deber de contribuir), de igualdad (pues ciudadanos en situaciones jurídicamente comparables son objeto de un trato diferente), de capacidad económica (por eximir de tributación a los contribuyentes de mayor capacidad económica) y de progresividad (al aplicarse un pago único del 10 por 100 con independencia de la cuantía de la renta declarada).

Antes de entrar a analizar la vulneración de cada uno de los principios citados destacan los diputados recurrentes que la norma impugnada permite regularizar la situación tributaria en los impuestos sobre la renta (de personas físicas y jurídicas, residentes y no residentes), que constituyen la piedra angular de nuestro sistema tributario, un elemento principal para configurar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y una pieza esencial en el control del cumplimiento del principio de justicia tributaria. Este principio, aunque se proyecta sobre el sistema tributario en su conjunto, sin embargo tiene una gran relevancia en el impuesto sobre la renta, figura central del ordenamiento tributario. Para ilustrar su razonamiento, acuden los recurrentes a un ejemplo de la ocultación por una persona física residente en el ejercicio 2008 de un millón de euros y de las diferentes

consecuencias tributarias que tendría según se regularice de una y otra manera: a) si el sujeto pasivo hubiera cumplido con su obligación en plazo, habría soportado un coste fiscal de 430.000 € (el 43 por 100); b) si se hubiese acogido a la declaración tributaria especial el coste fiscal habría sido de 100.000 € (el 10 por 100); c) si hubiese regularizado fuera de plazo antes de ser requerido por la Administración, habría tenido que abonar los 430.000 € más un 20 por 100 de recargo del artículo 27.2 de la Ley general tributaria (en adelante, LGT) y d) si hubiese sido objeto de una regularización administrativa, al coste de los 430.000 € habría que sumarle 70.874 € de intereses de demora y una sanción que oscilaría entre el 50 y el 150 por 100 de la cantidad dejada de ingresar, lo que le llevaría, en el mejor de los supuestos, a un coste de 715.874 €.

Para los diputados recurrentes, el principio de generalidad tributaria constituye un mandato al legislador que le obliga a buscar la capacidad económica allá dónde se encuentre, impidiéndole establecer beneficios fiscales que no están suficientemente justificados en términos jurídicos. El principio de generalidad proscribía los privilegios, la exoneración de cargas fiscales sin fundamento desde el punto de vista constitucional (STC 96/2002, FJ 7). Es evidente, entonces, que el régimen de regularización previsto en la disposición adicional impugnada vulnera el principio de generalidad al eximir del pago del impuesto sobre la renta a un amplio colectivo de contribuyentes cuya nota característica es la de haber defraudado a la hacienda pública, al no existir ninguna justificación que lo legitime desde el punto de vista constitucional. Señalan a estos efectos que la exposición de motivos del Real Decreto-ley 12/2012 justifica la medida en el hecho de favorecer la regularización voluntaria de las obligaciones tributarias en línea con la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de las actuaciones de comprobación o, en su caso, con anterioridad a la presentación de la querrela o denuncia. A juicio de los diputados recurrentes se trata de una justificación inapropiada, pues la regularización prevista no sólo exonera de la imposición de sanciones sino también de la tributar por las obligaciones pendientes, al sustituir esta obligación por un pago del 10 por 100 que no llega siquiera a cubrir la cantidad que correspondería abonar en concepto de recargos o intereses. En fin, es difícil encontrar un argumento jurídico con anclaje constitucional que permita justificar el reconocimiento de beneficios fiscales a los defraudadores.

Por otra parte, con relación a la vulneración del principio de igualdad consideran los diputados recurrentes que, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal (STC 76/1990), el principio de igualdad impone al legislador el deber de dispensar un mismo trato 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 carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad. Pues bien, a su juicio, la disposición adicional impugnada establece una clara desigualdad en materia tributaria al permitir a los contribuyentes que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias poder regularizar su situación mediante el pago de un 10 por 100 del valor de los bienes o derechos declarados, eximiendo al defraudador de la obligación de pagar las cuotas dejadas de ingresar, los recargos por la regularización, los intereses devengados y las sanciones previstas para las infracciones cometidas. La diferencia de trato con quienes concurren al cumplimiento de sus obligaciones es evidente (que soportan, como regla general, una tributación aproximada al 43 por 100), careciendo, como se ha visto con anterioridad, de una justificación objetiva y razonable. Y la diferencia de trato con quienes regularizaban sus situaciones pasadas mediante la presentación de declaraciones extemporáneas (art. 27 LGT) también es patente pues no sólo abonan la cuota correspondiente sino que, además, soportan un recargo único del 5, 10 o 20 por 100, en función del momento de la presentación de la declaración, más los intereses de demora. En suma, el legislador establece un régimen mucho más beneficioso para el incumplidor de las normas tributarias que para el cumplidor, en flagrante vulneración del principio de igualdad, sin que exista una justificación objetiva y razonable que legitime ese trato dispar.

2. Por providencia de 16 de julio de 2012 el Pleno del Tribunal acordó admitir a trámite el presente recurso de inconstitucionalidad, dando traslado de la demanda y documentos presentados, conforme al artículo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, y al Gobierno, a través del Ministro de Justicia, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes, con publicación de la incoación del proceso en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se llevó a efecto en el «BOE» núm. 176, de 24 de julio).

3. El día 20 de julio de 2012 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal un escrito del Abogado del Estado por el que suplicaba que se le tuviese personado en el presente recurso, solicitando una prórroga del plazo concedido para formular alegaciones por ocho días más.

4. Mediante providencia de 25 de julio de 2012 el Pleno del Tribunal acordó incorporar a las actuaciones el anterior escrito del Abogado del Estado y conceder la prórroga solicitada de ocho días, a contar desde el siguiente al de expiración del plazo ordinario.

5. Mediante escrito presentado en el registro general de este Tribunal el 27 de julio de 2012, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó el acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento y de ofrecer su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones y a la asesoría jurídica de la Secretaría General.

6. El 5 de septiembre de 2012 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal un escrito del Presidente del Senado por el que se comunicaba el acuerdo adoptado por la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento y ofrecer su colaboración a efectos del artículo 88.1 LOTC.

7. El 21 de septiembre de 2012 se registró en este Tribunal el escrito de alegaciones del Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, en el que se solicita la desestimación del recurso de inconstitucionalidad. Antes de entrar a dar respuesta a las vulneraciones denunciadas precisa el contexto económico en el que se adoptaron las medidas contenidas en el Real Decreto-ley 12/2012 y, en concreto, la previsión relativa a la declaración tributaria especial. A tal fin, tras señalar la justificación de la medida que contiene tanto en el preámbulo del Real Decreto-ley 12/2012 como la que deriva del posterior debate de convalidación, subraya la gravedad de una crisis económica que viene avalada por los informes anuales del Banco de España de 2008 a 2011, en los que incluso llega a afirmarse que la «economía mundial ha sufrido la perturbación más grave desde la Segunda Guerra Mundial», de manera que las medidas de política económica han evitado «una espiral catastrófica» y han conseguido «activar el inicio de la recuperación, aunque la herencia de lo sucedido tendrá repercusiones de envergadura en múltiples dimensiones» (informe de 2009). Para el Abogado del Estado, con estos antecedentes «la política fiscal se enfrenta al reto de implantar planes de consolidación presupuestaria que garanticen unas finanzas públicas saneadas», lo que aconseja «la implementación de planes de consolidación fiscal suficientemente ambiciosos». Además, los presupuestos generales del Estado para 2012 fijaban como objetivo de déficit para el conjunto de las Administraciones públicas el 5,8 por 100 del producto interior bruto (la recomendación de la Comisión Europea era del 5,3 por 100). En fin, para el Abogado del Estado, el Tribunal Constitucional tampoco ha sido ajeno a la gravedad de la crisis económica que atraviesa la «zona euro», como lo pone de manifiesto que se ha hecho eco de ella en diversas resoluciones (AATC 95/2011, de 21 de junio, FJ 5; 96/2011, de 21 de junio, FJ 5, y 147/2012, de 16 de julio, FJ 6), en las que se refiere a la necesidad de adoptar medidas de contención del gasto público.

Pasa a continuación el Abogado del Estado a analizar los precedentes del Real Decreto-ley 12/2012, las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la experiencia de otros países de nuestro entorno. A tal fin, cita en primer lugar la regularización tributaria prevista en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, a través del canje de pagarés del tesoro o emitidos por las diputaciones forales por activos de deuda pública especial, de manera que las rentas o patrimonios aflorados no tributaban, ni los rendimientos generados quedaban sometidos a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas o en el impuesto sobre sociedades. Subraya, a continuación, las emisiones de pagarés del tesoro fiscalmente opacos al amparo de la disposición adicional primera de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros. Añade, a renglón seguido, las recomendaciones de la OCDE sobre las estrategias encaminadas al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los defraudadores mediante programas especiales de declaración voluntaria (OCDE, 2000, «*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*»; y OCDE, 2010, «*Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*»), como fórmula de aumentar los ingresos públicos por los Gobiernos en tiempos de crisis, como sucedió en Estados Unidos, con más de 14.700 contribuyentes, o en Alemania, con más de 20.000 contribuyentes (con una recaudación adicional para el Gobierno alemán en torno a los 4.000 millones de euros). Considera el Abogado del Estado que para que estas iniciativas tengan éxito es

necesario proporcionar unos incentivos suficientes para que los contribuyentes que no cumplen se acojan a estos programas, pero sin que se produzca la sensación pública de que defraudar es rentable.

Destaca el Abogado del Estado que, a la fecha del informe de la OCDE de 2010, un buen número de países habían acudido a procedimientos especiales de declaración voluntaria, con fuertes incentivos para que los defraudadores pudieran regularizar su situación incrementando de forma inmediata la recaudación. Así lo hizo Grecia, con un gravamen del 5 por 100 de las rentas no declaradas repatriadas y un 8 por 100 para las no repatriadas; México, con un tipo del 4 por 100 para las rentas declaradas por personas físicas y del 7 por 100 para las declaradas por personas jurídicas; Portugal, con un tipo único del 5 por 100 para las rentas afloradas; Turquía, con un tipo que oscilaba entre el 2 y el 5 por 100; Argentina, con tipos del 1, 3, 6 y 8 por 100, dependiendo del destino de las rentas afloradas; Italia, con un tipo del 5 por 100 y, en fin, Alemania, con un tipo del 25 por 100.

Hechas las precisiones anteriores, pasa el Abogado del Estado a analizar la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, señalando que ni crea un tributo nuevo, ni aborda la reforma de ningún tributo existente, sino que, siguiendo las recomendaciones de la OCDE, se limita a introducir un procedimiento especial de regularización de rentas no declaradas, delimitando el ámbito subjetivo, objetivo y temporal del procedimiento, así como el coste tributario de la regularización. Afecta pues a los bienes y derechos ostentados hasta el 31 de diciembre de 2010, esto es, hasta antes del último período cuyo plazo de declaración hubiera concluido antes del 30 de marzo de 2012 en el IRPF, en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes (con establecimiento permanente); en el caso de contribuyentes en el impuesto sobre la renta de no residentes sin establecimiento permanente hay que estar a cada tipo de renta. No afecta, por el contrario, al impuesto sobre el patrimonio, al impuesto sobre sucesiones y donaciones, al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados ni al impuesto sobre el valor añadido.

Para el Abogado del Estado, la disposición adicional impugnada no infringe los límites materiales que para el decreto-ley recoge el artículo 86.1 CE. En efecto, tras repasar la doctrina de este Tribunal (SSTC 111/1983, 182/1997, 137/2003 y 189/2005), concluye que se afecta al deber de contribuir cuando se han modificado las tarifas o el régimen de los incrementos de patrimonio en el IRPF, al constituir uno de los pilares del sistema tributario y una alteración importante de sus elementos esenciales modifica sustancialmente la carga tributaria que soportan los contribuyentes (SSTC 182/197 y 189/2005) y, sin embargo, no se afecta al deber de contribuir cuando se reduce el tipo de gravamen del impuesto especial sobre determinados medios de transporte o se elevan los tipos del impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas, o se reduce la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, por tratarse todos ellos de impuestos que no se configuran como un tributo general sobre la renta o sobre el consumo (SSTC 137/2003, 108/2004 y 189/2005). En todo caso, no toda modificación en la regulación del IRPF por decreto-ley resulta inconstitucional (STC 189/2005, FJ 8).

A juicio del Abogado del Estado, ni cualitativa ni cuantitativamente puede apreciarse que la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 afecte al deber de contribuir en términos prohibidos por el artículo 86.1 CE. Y no lo hace porque no modifica el régimen de ningún impuesto central de nuestro sistema tributario, al limitarse a prever un procedimiento excepcional de regularización que afecta a un número reducido de contribuyentes pues, comparándolo con los datos disponibles de otros países, resulta que solo viene a suponer el 0,01 por 100 del total por el IRPF (19.257.120 contribuyentes en 2010), por el impuesto sobre sociedades (1.416.845 contribuyentes en 2010) y por el impuesto sobre la renta de no residentes (3.862 contribuyentes en 2010).

Con relación a la vulneración de los principios del artículo 31.1 CE, insiste el Abogado del Estado en que nos encontramos ante una situación de verdadera excepción presupuestaria y fiscal, razón por la cual, y como señaló la STC 96/2002, FJ 7, la exención o la bonificación, como quiebra del principio de generalidad, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica). Pues bien, resulta de una importancia capital la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria en el artículo 135 CE, vinculando a todas las Administraciones públicas en su consecución, para reforzar el compromiso de España con la Unión Europea y garantizar la sostenibilidad económica y social de nuestro país (ATC 160/2011, de 22 de noviembre). Dentro de este complicado marco económico-presupuestario, la disposición adicional impugnada incorpora una medida excepcional en línea con las recomendaciones internacionales y que aplican la mayoría de los países de nuestro entorno y que responde a una finalidad constitucionalmente consagrada por el artículo 135 CE, que no es otra que cumplir con la senda de la consolidación del déficit público pactada con la Unión Europea.

Respecto de la vulneración del principio de generalidad, señala el Abogado del Estado que el Tribunal Constitucional ha establecido que no caben excepciones al deber de contribuir o privilegios tributarios, salvo que existan fines de interés general que las justifiquen (STC 96/2002). La disposición impugnada persigue el gravamen, primero excepcional al 10 por 100, y luego ordinario en los siguientes ejercicios, de rentas que, hasta ese momento, no tributaban.

Con relación a la vulneración del principio de capacidad económica, señala el Abogado del Estado que el Tribunal Constitucional relaciona este principio no con cualquier figura tributaria sino con el conjunto del sistema tributario (SSTC 182/1997 y 137/2003), operando como un criterio inspirador del sistema que no tienen por qué respetar todas las prestaciones tributarias sino únicamente las que por su entidad cualitativa o cuantitativa constituyen pilares estructurales. Es la STC 276/2000 la que establece el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición impidiendo que la prestación tributaria se pueda hacer depender de situaciones no expresivas de capacidad económica, por lo que si el tributo debe gravar una manifestación de capacidad económica, no vulnera esta dimensión el hecho de que el legislador en un tributo grave más a quien menor capacidad económica manifiesta.

En fin, con referencia a la vulneración del principio de igualdad, precisa el Abogado del Estado que lo importante es que la norma haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, FJ 10) que sean objetivamente comparables (SSTC 148/1986, FJ 6; 29/1987, FJ 5, y 1/2001, FJ 3), sin una justificación que las legitime (una finalidad no contradictoria con la Constitución) o con unas consecuencias desproporcionadas (STC 75/1983, FJ 2). Para el Abogado del Estado no son comparables las situaciones de quienes presentan la declaración especial, quienes cumplen temporáneamente sus obligaciones tributarias y quienes sin haberlas cumplido, no acuden a la declaración especial y presentan una declaración extemporánea al amparo del artículo 27 LGT. Se trata, simplemente, de una sucesión de normas que no está constitucionalmente proscrita, respecto de la que el principio de igualdad no puede impedir la evolución del Derecho. Además, la Constitución no obliga a dispensar el mismo trato a quienes se encuentran en una situación ilegal, por no haber declarado sus rendimientos tributarios en plazo, pero que desean regularizar su situación. El legislador puede decidir, en un momento determinado y con una vigencia temporal, introducir junto con el procedimiento ordinario de regularización otro excepcional sin que padezca el principio de igualdad. La única comparación relevante sería, entonces, la del contribuyente cumplidor con la del que ha ocultado sus rentas y se acoge a la declaración especial, respecto de la que existe una razón del trato desigual: el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria del artículo 135 CE, dentro de los márgenes establecidos por la Unión Europea. Para el Abogado del Estado, si el coste de la regularización fuese alto, pocos defraudadores se acogerían al mismo, razón por la cual, sólo con un coste bajo se consigue el objetivo perseguido, lo que supone que debe admitirse un cierto sacrificio de los principios tributarios del artículo 31.1 CE, singularmente el de igualdad, en atención a otros principios constitucionalmente relevantes, como es el de estabilidad presupuestaria del artículo 135 CE.

8. Mediante providencia de 6 de junio de 2017 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 8 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, el objeto del presente recurso de inconstitucionalidad lo constituye 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, por presunta vulneración de los artículos 86.1 y 31.1 CE.

En dicha disposición adicional, bajo el título de «Declaración tributaria especial», se habilita a los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), del impuesto sobre sociedades y del 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», a presentar una declaración «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» (apartado primero). A dicha declaración se acompañará el ingreso de «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», sin que sean exigibles «sanciones, intereses ni recargos» (apartado segundo) y teniendo el importe declarado por el contribuyente «la consideración de renta declarada» (apartado tercero). El plazo «para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012» (apartado quinto), no siendo posible acogerse a lo previsto 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» (apartado cuarto).

Posteriormente, la disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, expresamente mencionada en el escrito del recurso, añadió dos nuevos apartados, sexto y séptimo, a la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo. Ese nuevo apartado sexto precisa que cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no residiese en territorio español y no coincidiese con el titular real, se podría considerar titular a este último siempre que llegase a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013. Por su parte, el apartado séptimo concreta que el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales, en relación con el IRPF, con el impuesto sobre sociedades y con el impuesto sobre la renta de no residentes, «a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente». Además, incluye una serie de reglas relativas al cómputo de las pérdidas patrimoniales derivadas de futuras transmisiones, al cómputo de las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, al cómputo de las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada, y, en fin, a la determinación del valor de los bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas.

El Real Decreto-ley 19/2012 fue convalidado por resolución del Congreso de los Diputados de 14 de junio de 2012 («BOE» núm. 148, de 21 de junio) y tramitado posteriormente como proyecto de ley, dando lugar a la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes del comercio y de determinados servicios, cuya disposición final tercera vuelve a añadir los apartados sexto y séptimo a la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, con un contenido similar al previsto en el Real Decreto-ley 19/2012.

Conforme a lo que antecede, debe precisarse que el objeto del presente proceso constitucional se contrae exclusivamente a la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, en su redacción originaria (apartados primero a quinto). Ni la modificación operada sobre la citada disposición por el Real Decreto-ley 19/2012, ni la efectuada posteriormente por la Ley 12/2012, han afectado al objeto del proceso, no ya por no tener ninguna incidencia real sobre este, al haber permanecido incólume el contenido de la disposición impugnada en su redacción originaria, sino porque, en cualquier caso, lo que está en juego es velar por el recto ejercicio de la potestad de dictar decretos-leyes dentro del marco constitucional, decidiendo la validez o invalidez de las normas impugnadas, sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo (por todas, SSTC 170/2012, de 4 de octubre, FJ 3; 183/2014, de 6 de noviembre, FJ 2, y 211/2015, de 8 de octubre, FJ 2).

2. Cuando la Constitución autoriza el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público no lo hace de cualquier manera, sino «con arreglo a la ley» (art. 31.3 CE). Con esta previsión, el texto constitucional está consagrando el principio de reserva de ley, de manera que cualquier prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza tributaria o no, debe fijarse por la propia ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma; reserva de ley que, como este Tribunal ha señalado en varias ocasiones, tiene como uno de sus fundamentos el de «garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes», configurándose de este modo como «una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano» (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 7, 9 y 10; 3/2003, de 16 de enero, FJ 4, y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11).

Este Tribunal ha afirmado que «de la misma manera que la Constitución ha sometido al imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria, ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, pues no sólo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos

como instrumento a través del cual 'crear tributos' (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)» (SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5, y 139/2016, de 21 de julio, FJ 6).

Ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional, en principio, para que a través de un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar, prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre que concurra una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este instrumento normativo y que, a través de él, no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE (entre otras, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 18 de octubre, FJ 6; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7, y 139/2016, FJ 6). De este modo, cuando el artículo 86.1 CE excluye del ámbito del decreto-ley a los deberes consagrados en el título I de la Constitución, únicamente está impidiendo aquellas intervenciones o innovaciones normativas que afecten, no de cualquier manera, sino de forma relevante o sustancial, al deber constitucional de «todos» de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE).

En efecto, del hecho de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales «de carácter público» esté sujeto al principio de reserva de ley (art. 31.3 CE) «no se deriva necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no 'afecte' en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas» (SSTC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; y 83/2014, FJ 5; y en sentido similar, SSTC 182/1997, FJ 8; 137/2003, FJ 6, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9). Es decir, «el hecho de que una materia esté reservada a la ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye *eo ipso* la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante decreto-ley» (SSTC 60/1986, FJ 2; 182/1997, FJ 8; 100/2012, FJ 9, 35/2017, de 1 de marzo, FJ 5).

A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del artículo 86.1 CE, es «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» (SSTC 182/1997, FJ 8; 329/2005, FJ 8; 100/2012, FJ 9, y 35/2017, FJ 5, entre otras). En este sentido, dentro del título I de la Constitución se inserta el artículo 31.1, del que se deriva el deber de «todos» de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; lo que supone que uno de los deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. 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»; vulnera el artículo 86.1 CE, en consecuencia, «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» (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6, y 35/2017, FJ 5, por todas).

De conformidad con lo indicado, es 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» (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7, y 83/2014, FJ 5).

3. Realizadas las precisiones que anteceden estamos ya en disposición de examinar, en primer lugar, si la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 «afecta», en el sentido constitucional del término, al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). A tal fin es preciso analizar, como hemos señalado anteriormente, tres extremos: a) en qué tributo concreto ha incidido 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; b) qué elementos del mismo han resultado alterados por este excepcional modo de producción normativa; c) cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.

a) El primer elemento a analizar es el tributo en el que ha incidido la disposición impugnada, indagando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario. Sobre este particular

resulta que quienes pueden acogerse a la regularización prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 son los contribuyentes del IRPF, del impuesto sobre sociedades y del 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» (apartado primero). Es decir, la medida controvertida va destinada a quienes han dejado de cumplir con la obligación de tributar por los impuestos personales y directos que gravan la renta de las personas físicas o jurídicas, residentes o no en territorio español. A estos se les ofrece la posibilidad de regularizar voluntariamente cualesquiera rentas que eventualmente hubieran podido dejar de declarar en alguno de esos impuestos. Además, acudiendo a los datos oficiales sobre los ingresos tributarios del año 2010 (informe anual de recaudación tributaria de la Agencia Tributaria), resulta que del total de ingresos tributarios (159.536 millones de euros) el IRPF representó el 41,98 por 100, el impuesto sobre sociedades el 10,15 por 100, y el impuesto sobre la renta de no residentes el 1,61 por 100.

Los datos anteriores permiten confirmar que, como ha recordado este Tribunal en su STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3, con cita de doctrina precedente (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 20 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7, y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8, entre otras), el IRPF se erige en uno de «los pilares estructurales» o una de «las piezas básicas» del sistema tributario español; a través de este impuesto «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 artículo 31.1 CE», así como «los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)». Esto supone que cualquier alteración sustancial en la configuración de los elementos esenciales del IRPF podría alterar el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas físicas que manifiesten una capacidad económica susceptible de gravamen.

Por otra parte, al impuesto sobre sociedades se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno los de índices de capacidad económica más importantes: la renta. De esta manera, sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta. Por tanto, la alteración sustancial de sus elementos esenciales podría afectar también al modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas jurídicas que pongan de manifiesto una capacidad económica gravable.

En fin, aunque no puede afirmarse lo mismo del impuesto sobre la renta de no residentes, aisladamente considerado, lo cierto es que este tributo es un apéndice inseparable del IRPF y del impuesto sobre sociedades (de los que constituía parte formalmente hasta 1998); su conjunción sirve para culminar la personalización del reparto de la carga fiscal y, en su efecto, al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y de los objetivos de redistribución de la renta. En consecuencia, si bien su concreta alteración no tiene virtualidad suficiente para alterar el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, no cabe duda de que la alteración conjunta entre los tres impuestos del gravamen que soportan la generalidad de las personas físicas y jurídicas, residentes y no residentes, podría afectar al modo de reparto de dicha carga.

b) El segundo aspecto a valorar son los elementos del tributo que han resultado alterados por la disposición adicional impugnada. En este sentido, quienes se acojan a la regularización prevista en la citada disposición, declarando el valor de bienes o derechos «que no se correspondan con las rentas declaradas» (apartado primero), ingresarán «la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos ... el porcentaje del 10 por 100», sin que sean exigibles «sanciones, intereses ni recargos» (apartado segundo).

La norma impugnada no crea una figura tributaria nueva (el carácter voluntario de la regularización no se compadece con la coactividad característica de las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria), limitándose a establecer una forma excepcional de regularización de las deudas tributarias pendientes, devengadas y no declaradas, en el ámbito del IRPF, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes. Para ello dispone una forma especial de cuantificación de las rentas no declaradas (en función del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas en su momento declaradas), sometiéndolas a un tipo de gravamen específico (el 10 por 100). Su pago, a modo de cuota de aquellos tributos, sustituye y extingue las obligaciones tributarias pendientes por estos

impuestos, en todos sus eventuales componentes, al excluir la exigencia de intereses de demora por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, de los recargos por la presentación extemporánea de declaraciones con ingreso y, en fin, de las sanciones, administrativas o penales, que eventualmente pudieran proceder por las infracciones en las que se hubiera podido incurrir. De esta manera, con una y otra medida (limitación de la responsabilidad tributaria principal y exclusión de las responsabilidades accesorias) se procede a una condonación parcial de la obligación tributaria principal y a una condonación total de las consecuencias accesorias.

c) El tercer aspecto que debemos considerar se refiere tanto a la naturaleza como al alcance de la concreta regulación de que se trate. La disposición adicional impugnada permite a los contribuyentes del IRPF, el impuesto sobre sociedades y el 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», presentar una declaración «con el objeto de regularizar su situación tributaria» (apartado primero), con un «porcentaje del 10 por ciento» y sin «sanciones, intereses ni recargos» (apartado segundo). Dicha regularización solo podía llevarse a efecto hasta «el 30 de noviembre de 2012» (apartado quinto) y únicamente podía ir destinada a la regularización de los bienes o derechos de los que se fuera titular «con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición» (apartado primero); con carácter general, de los que se era titular hasta el 31 de diciembre de 2010 (dejando de lado las posibles salvedades en relación con el impuesto sobre sociedades y con el impuesto sobre la renta de no residentes), pues la norma tuvo su entrada en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» núm. 78, de 31 de marzo (de conformidad con la disposición final cuarta del Real Decreto-ley 12/2012). No podían ser objeto de aquella regularización, sin embargo, los impuestos y períodos impositivos que, al momento de presentar la declaración, ya estuvieran siendo objeto de «procedimientos de comprobación o investigación» notificados al contribuyente (apartado cuarto). Por último, la presentación de la declaración especial con el pago del tipo reducido implicaba atribuir a las cantidades objeto de regularización «la consideración de renta declarada» (apartado tercero).

Conforme a lo que antecede, la disposición impugnada anuda tres importantes efectos a la regularización, respecto de las rentas que habían sido sustraídas al deber de contribuir por el IRPF, por el impuesto sobre sociedades o por el impuesto sobre la renta de no residentes. Permite la regularización, a un tipo reducido, de esas rentas. Excluye la imposición de intereses de demora, de recargos por ingresos extemporáneos y de sanciones, administrativas o penales, por el incumplimiento de los deberes formales y materiales derivados del nacimiento de la obligación tributaria. Convierte esas cantidades, por las que se haya tributado en la regularización, en renta declarada a todos los efectos.

4. Una vez analizados los tributos en los que ha incidido la previsión normativa incorporada a la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, los elementos en los que ha incidido, así como la naturaleza y alcance de la concreta regulación, podemos concluir que la regularización en ella prevista se dirige a la totalidad de los contribuyentes afectados por los impuestos directos. Como vimos, el IRPF y, en su integración con él, el impuesto sobre sociedades (con el complemento, uno y otro, del impuesto sobre la renta de no residentes), constituyen los pilares estructurales del sistema tributario a través de los cuales se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Esto los convierte en figuras impositivas primordiales para conseguir que el sistema tributario atienda tanto a la justicia tributaria, que exige el artículo 31.1 CE, como a los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, que imponen los artículos 131.1 y 138.1 CE.

Junto con la anterior incidencia debemos señalar, además, que la disposición impugnada ha afectado sustancialmente a la determinación de la deuda tributaria pendiente de los tributos afectados, en todos sus eventuales componentes (cuota tributaria, intereses de demora, recargos y sanciones); permite la regularización a un tipo reducido, con exclusión de toda responsabilidad accesorias, tanto por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria como por la comisión de las eventuales infracciones, administrativas o penales, en las que se hubiese podido incurrir hasta el momento de la regularización. Con ello, el efecto que ha producido en quienes se han acogido a la regularización es, como hemos advertido anteriormente, la condonación parcial de la obligación tributaria principal y la condonación total de las eventuales consecuencias accesorias asociadas al incumplimiento existente hasta el momento de la regularización.

En la citada STC 189/2005, FJ 8, consideramos que las modificaciones operadas por el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, en el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en el IRPF,

habían afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE; se había alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes. No podemos ahora llegar a una conclusión distinta; la previsión contenida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha incidido directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades (físicas y jurídicas, residentes o no residentes), al sustituir las cantidades que, conforme a la normativa propia de cada tributo, se habrían devengado por las rentas generadas -aunque ocultadas a la hacienda pública- por un gravamen único del 10 por 100, exento de intereses, recargos y sanciones (administrativas y penales).

Debe concluirse, en suma, que con esta medida normativa se ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, al haberse alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que resultan prohibidos por el artículo 86.1 CE.

5. Antes de proceder a concretar los efectos que derivan de las consideraciones efectuadas en el fundamento jurídico anterior, es preciso aún dar respuesta a algunas de las alegaciones que realiza el Abogado del Estado. Debe advertirse que todas ellas se dirigen a intentar justificar la legitimidad de la medida impugnada, cuando lo que está en juego en el presente proceso es, como se ha dicho, la afectación por el decreto-ley impugnado del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

a) La gravedad de la crisis económica y, en consecuencia, la necesidad de ajustar el déficit público para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el artículo 135 CE, podría justificar la aprobación de medidas dirigidas al aumento de los ingresos o a la reducción de los gastos públicos; siempre, como el propio Abogado del Estado reconoce, dentro de los límites y con respeto a las exigencias que la Constitución impone. El hecho de que la medida cuestionada pudiera contar, en un momento dado, con una justificación que la legitimase, sería un requisito necesario pero en ningún caso suficiente, desde el plano constitucional, cuando se introduce mediante el uso de un instrumento normativo a través del cual no se puede afectar al cumplimiento de un deber de los previstos en el título I de la Constitución, como lo es el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE).

b) Las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) dirigidas a promover procedimientos especiales de declaración voluntaria por parte de quienes han incumplido su obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado con el objetivo de aumentar los ingresos públicos por los gobiernos en tiempos de crisis, tampoco servirían para legitimar la forma en la que se ha adoptado la medida impugnada. Concretamente, mediante el uso de un instrumento normativo que debe respetar, en todo caso, tanto las limitaciones impuestas a su contenido por el artículo 86.1 CE, como «los límites al ejercicio del poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el artículo 31.1 CE», de modo que, cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador «en todo caso deben respetarse los principios establecidos en el artículo 31.1 CE», en orden a conseguir un sistema tributario justo (STC 19/2012, FJ 4).

c) Ni las experiencias de otros países sobre la posibilidad de establecer regularizaciones voluntarias de cantidades defraudadas, ni el establecimiento en nuestro país de otro tipo de regularizaciones (como, por ejemplo, la prevista en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, mediante el canje de activos financieros), servirían *per se* como un título habilitante de cualesquiera clase de regularizaciones; debe insistirse en que unas y otras deben respetar, en todo caso, los límites y exigencias que la Constitución impone, tanto formales (art. 86.1 CE) como materiales (art. 31.1 CE).

d) Tampoco cabe admitir, en contra de lo señalado en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 12/2012, que nos encontremos ante una situación similar a la de la exoneración de responsabilidad penal frente a regularizaciones tributarias voluntarias realizadas antes del inicio de actuaciones de comprobación tributaria o de que se interponga la pertinente denuncia o querrela (apartado VII). En este tipo de regularizaciones lo que se excluye son las consecuencias punitivas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, pero no se exonera del cumplimiento de la obligación del pago de la deuda tributaria pendiente al momento de la regularización. El sistema previsto en la disposición adicional controvertida no se limita a excluir las consecuencias accesorias de la responsabilidad tributaria, esto es, los intereses de demora devengados por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributarias, las eventuales sanciones derivadas de los incumplimientos cometidos o,

en su caso, los recargos debidos por el cumplimiento voluntario tardío; excluye también, de forma muy importante, la propia responsabilidad tributaria generada y pendiente de cumplimiento.

En suma, la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Viene así a legitimar como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir. El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular.

6. En conclusión, la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional.

Por lo demás, esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, por contradecir el artículo 86.1 CE, hace innecesario entrar a conocer de la lesión de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad recogidos en el artículo 31.1 CE, alegada también por los diputados recurrentes

En último término y para precisar el alcance de la presente Sentencia, deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE (por todas, STC 189/2005, FJ 9).

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar el recurso de inconstitucionalidad núm. 3856-2012 y, en consecuencia, declarar inconstitucional y nula 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, con los efectos señalados en el fundamento jurídico 6 de esta Sentencia.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a ocho de junio de dos mil diecisiete. Juan José González Rivas. Encarnación Roca Trías. Andrés Ollero Tassara. Fernando Valdés Dal-Ré. Santiago Martínez-Vares García. Juan Antonio Xiol Ríos. Antonio Narváez Rodríguez. Alfredo Montoya Melgar. Ricardo Enríquez Sancho. Cándido Conde-Pumpido Tourón. María Luisa Balaguer Callejón. Firmado y rubricado.