

# Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales

Santiago Álvarez García\*

## I. Introducción

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, reguló una declaración tributaria especial, que permite a los obligados tributarios ponerse de forma voluntaria al corriente de sus obligaciones con la Hacienda Pública.

La disposición adicional primera de esta norma establece que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en estos tributos, podrán regularizar su situación tributaria, siempre que hayan sido titulares de los mismos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera concluido antes del 31 de marzo de 2012. Para ello, deberán presentar la correspondiente declaración, e ingresar la cuantía resultante de aplicar, sobre el importe o valor de adquisición de los bienes o derechos, el porcentaje del 10 por ciento. El plazo para realizar esta operación, que determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos, concluye el próximo 30 de noviembre de 2012.

Esta misma norma incluye un incentivo a las empresas para atraer dinero situado en paraísos fiscales. En concreto, un gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera, que les permite repatriar las rentas

y dividendos obtenidos por sus filiales en estos territorios, abonando un impuesto del ocho por ciento de los mismos, frente al porcentaje del 25 ó el 30 por ciento al que deberían haber tributado en condiciones normales.

Estas medidas de regularización tributaria o amnistía fiscal han originado una fuerte polémica y se han adoptado por razones puramente recaudatorias. La previsión del Gobierno, contenida en los Presupuestos Generales del Estado para 2012, es ingresar 2.500 millones de euros, lo que supondría que afloraran bienes y rentas por una cuantía aproximada de 25.000 millones de euros. El cumplimiento de estas previsiones es fundamental para alcanzar el objetivo de déficit público, cifrado en el 4,5 por ciento del Producto Interior Bruto. Sin embargo, en los dos primeros meses del proceso, la Agencia Tributaria solamente había ingresado 52 millones de euros, el 2 por ciento de la cantidad estimada.

A pesar de que en las últimas décadas han sido numerosas las medidas de este tipo que se han adoptado por administraciones públicas de distintos países, existe una importante controversia sobre sus efectos económicos y sociales. El objetivo de este artículo es presentar los principales desarrollos del análisis económico de las amnistías fiscales. Para ello, en el segundo apartado se delimita el concepto de amnistía fiscal, su tipología y objetivos, a la vez que se sintetizan los principales argumentos a favor y en contra de su utilización. En la tercera sección se presentan los resultados más relevantes de los principales estudios empíricos sobre las amnistías fiscales. Finalmente, una última sección resume las principales conclusiones de los estudios sobre esta materia.

\* Profesor titular de Hacienda Pública. Universidad de Oviedo.

## 2. Aspectos teóricos de las amnistías fiscales

Las amnistías fiscales comprenden un conjunto de medidas de conmutación de las sanciones aparejadas a la defraudación tributaria, que se aplican a aquellos contribuyentes que voluntariamente regularizan su situación con la Hacienda Pública. La heterogeneidad de estas medidas impide plantear una definición precisa de las mismas, si bien López Laborda y Rodrigo (2002: 23) remiten a la de Lerman (1986), según la cual «por amnistía fiscal se entiende una medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes, que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a impuestos de períodos precedentes —o haberlo hecho parcialmente—, y que ahora declaran por entero».

En el diseño de una amnistía fiscal es necesario considerar cuatro aspectos básicos (Alm, 1998): la elegibilidad, la cobertura, los incentivos y la duración. El primero, la elegibilidad, hace referencia a los contribuyentes que pueden acogerse a la misma. La mayor parte de las amnistías se dirigen a la totalidad de los contribuyentes, hayan o no presentado anteriormente alguna declaración a la Hacienda Pública, con independencia de su residencia o no en el estado que la concede. El aspecto más controvertido es decidir si pueden participar en estos programas aquellos individuos o empresas que ya sean conocidos como defraudadores por parte de la administración tributaria. En este sentido, Alm (1998: 2) considera que la posibilidad de que defraudadores conocidos puedan acogerse a estas medidas sugiere que la autoridad fiscal no penaliza suficientemente la evasión, y tiene unos efectos muy negativos sobre el nivel de cumplimiento futuro.

La cobertura se refiere a los impuestos incluidos en las medidas de gracia. Las amnistías pueden ser totales, abarcando todos los tributos que debería haber satisfecho el contribuyente— como por ejemplo las aplicadas en Suiza en los años 1944 y 1968—, o parciales, sobre algunos tributos concretos, como la que se está produciendo en estos momentos en nuestro país.

Varias amnistías pretenden atraer los capitales situados en el extranjero. Así, por ejemplo, el canciller alemán Schröder justificaba en el año 2002 su propuesta de amnistía fiscal considerando «que es mejor tener personas trabajando en Leipzig que dinero asentado en Liechtenstein» (Torgler *et al.* 2003: 375).

Los incentivos abarcan las medidas de gracia de las que van a disfrutar los contribuyentes que se acojan a la amnistía. Así, pueden ver perdonadas las sanciones (pecu-

niarias y/o penales), los intereses, e incluso obtener reducciones en los impuestos que debían haber satisfecho a la Hacienda Pública. En puridad, las medidas de amnistía deberían obligar a los beneficiarios a satisfacer los impuestos evadidos en períodos impositivos anteriores, condonando solamente las sanciones y, en su caso, parte o la totalidad de los intereses correspondientes. Sin embargo, en algunos casos, los contribuyentes se benefician de la aplicación de tipos impositivos más reducidos que los que hubieran sido de aplicación en el momento en que se produjo la defraudación. Estos beneficios adicionales pueden tener efectos negativos en el nivel de cumplimiento fiscal posterior a la amnistía.

Finalmente, la duración se refiere al período de aplicación las medidas. Las amnistías suelen ser temporales, fijando anticipadamente el plazo que tienen los contribuyentes para acogerse a las mismas. Sin embargo, en varios sistemas tributarios existen medidas más o menos amplias de amnistía permanente, como sucede en Canadá, Alemania, Holanda, Suecia, Noruega, o en España con el procedimiento establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria que regula los recargos por presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo de la administración tributaria.

¿Cuáles son los beneficios y los costes vinculados a una amnistía fiscal? Es obvio que los gobiernos que diseñan estas medidas esperan que se traduzcan en un incremento a corto plazo de la recaudación tributaria. Malik y Schwab (1991) y Luitel y Tosun (2010) señalan que estos procesos pueden contemplarse como óptimos paretianos, ya que implican que el gobierno aumente sus ingresos impositivos sin que nadie pierda, ya que son aportados por contribuyentes que se encontraban fuera de la ley y perciben que el beneficio de incorporarse al sistema es mayor que el coste.

Junto a este efecto, los trabajos sobre esta materia (Alm, 1998; Stella, 1991; Malik y Schwab, 1991; Uchitelle, 1989; Torgler *et al.*, 2003) consideran también su posible impacto sobre la recaudación tributaria a largo plazo. Así, una amnistía fiscal puede servir para que contribuyentes que hasta entonces han tenido una conducta defraudadora, pasen en el futuro a cumplir con sus obligaciones fiscales, principalmente si consideran que esta ha sido la última oportunidad para regularizar su situación con el fisco. Para que esto suceda, es necesario que los ciudadanos perciban que la administración ha reforzado los mecanismos de control y que se han incrementado las sanciones a los defraudadores (Leonard y Zeckhauser, 1987). En este sentido, las amnistías pueden ser útiles en países en los que se produce una reforma en profundidad del sistema tributario —así sucedió en nuestro país con las

medidas de regularización contenidas en la Ley 50/77, de 14 de noviembre, sobre Medidas de Reforma Fiscal (Prieto Jano, 1994: 212-213) o en las reformas realizadas en el período de transición económica y política en Rusia (Alm et. al. 1993)-. Finalmente, si la regularización hace que afloren nuevos contribuyentes, puede facilitar a la Hacienda Pública el control futuro de los mismos, reduciendo los costes administrativos para su detección.

Por otra parte, los costes potenciales asociados a una amnistía fiscal son importantes. Los detractores minimizan sus efectos recaudatorios, no solamente a largo plazo, sino también en el corto plazo, ya que cuestionan los incentivos para los defraudadores de acogerse a estas medidas. En segundo lugar, el propio proceso de regularización puede ser percibido como un signo de debilidad de la administración tributaria. En este caso, el fraude puede incrementarse si los contribuyentes consideran que la probabilidad de detección del mismo es reducida. Este efecto se ve amplificado si se generan expectativas de que van a producirse nuevas amnistías en el futuro. Un tercer efecto negativo se produce en relación con la moral tributaria. Los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales pueden percibir que el sistema es injusto, ya que trata mejor a los defraudadores que a los contribuyentes honestos, al mismo tiempo que se puede extender la percepción social de que las conductas fraudulentas no son tan graves. La combinación de todos estos factores puede incrementar el fraude en el futuro. Así, el trabajo experimental de Alm, Mckee y Beck (1993) constata el deterioro del cumplimiento de los colectivos que cumplen con sus obligaciones fiscales de forma moderada, aunque este efecto puede compensarse combinando las medidas de amnistía con el refuerzo de la lucha contra el fraude<sup>1</sup>.

### 3. Algunos efectos de las amnistías fiscales

A pesar de que las experiencias de amnistía fiscal son muy abundantes, no disponemos de muchos estudios aplicados sobre sus efectos. López Laborda y Rodrigo (2002: 139-140) consideran que esto es debido a la dificultad que tienen los investigadores para acceder a los datos sobre las mismas. Las administraciones tributarias suelen publicar los resultados finales de estos procesos, recaudación obtenida, pero no proporcionan información relevante —como por ejemplo las fuentes de ingresos o

<sup>1</sup> Este trabajo concluye que esta combinación produce unos efectos positivos mayores sobre el nivel de cumplimiento fiscal que el simple refuerzo de las medidas anti fraude.

las características de los contribuyentes— para su evaluación.

Estas limitaciones son mayores cuando las amnistías se incardinan en un programa de reformas tributarias, ya que es difícil distinguir si las ganancias recaudatorias proceden de la regularización o de otros cambios en el sistema tributario (López Laborda y Rodrigo 2002: 140).

Una buena parte de los estudios sobre esta materia se han realizado en Estados Unidos, país en el que han abundado las amnistías fiscales a nivel estatal. A lo largo de las últimas décadas, solamente nueve estados no concedieron ningún tipo de amnistía, frente a trece en los que se produjo un proceso de regularización fiscal, veinte que concedieron dos, seis estados con tres amnistías y dos estados, Luisiana y Nueva York, con cuatro amnistías fiscales (Luitel y Tosun, 2010: 29).

Dubin *et al.* (1992) consideran que estas amnistías se desarrollaron como parte de programas más amplios de mejora del cumplimiento tributario y de refuerzo de las estrategias de control y gestión tributaria por parte de los estados, como respuesta a los menores esfuerzos en la lucha contra el fraude a nivel federal.

Trabajos más recientes, como los de Le Borgne (2006) y Luitel y Tosun (2010) constatan el aumento significativo de estos procesos desde el inicio de la crisis económica en 2001. Así, concluyen que en los períodos de crisis económica y fiscal, los gobiernos que se enfrentan a restricciones de equilibrio presupuestario son proclives a incluir entre sus estrategias de control del déficit público amnistías fiscales que permitan minimizar otras medidas más impopulares entre los contribuyentes, como el recorte en los gastos públicos o la subida de impuestos.

Un resultado relevante sobre los determinantes políticos de las amnistías fiscales del trabajo de Le Borgne es que la probabilidad de que una amnistía fiscal se declare en un año de elecciones es muy reducida, incrementándose la probabilidad de que los gobernadores que adoptan estas medidas no sean reelegidos. Estas conclusiones evidencian que los contribuyentes/votantes perciben de forma negativa estas regularizaciones tributarias, que consideran injustas.

En una línea de trabajo complementaria, Pommerehne y Zweifel (1991) y Torgler *et al.* (2003) destacan que cuando los ciudadanos tienen la oportunidad de votar sobre la procedencia o no de promulgar una amnistía fiscal, se incrementa de forma significativa el cumplimiento tributario. Este efecto se ve reforzado si se produce una amplia discusión pública sobre el tema antes de la vota-

ción. Los efectos positivos en términos recaudatorios de la amnistía fiscal Suiza de 1968 se asocian a estas medidas. De hecho Torgler *et al.* (2003: 380-381) destacan que en el cantón de Ginebra, en el que la campaña de divulgación fue más intensa, se registró el mayor incremento recaudatorio. En la situación contraria se situó el cantón de Lucerna, en el que se había producido con anterioridad una amnistía fiscal de ámbito cantonal.

Frente a estos resultados positivos, trabajos como el Alm y Beck (1993) no encontraron ninguna variación significativa como consecuencia de la amnistía fiscal de Colorado en 1985.

Alm y Beck (1990, 1991) concluyen que los efectos recaudatorios de las amnistías fiscales aumentan cuando se realiza un esfuerzo mediático de difusión de las mismas importante y cuando las medidas de gracia son mayores, tanto por la vía de incluir al mayor número de evasores fiscales, incluso los identificados por el fisco, como por la de rebajar al máximo los pagos vinculados a la regularización. Por el contrario, la expectativa de futuras amnistías reduce la credibilidad del gobierno y la participación en estos programas. Este resultado se corrobora en los trabajos de Alm, Mckee y Beck (1990) y Luitel y Sobel (2007), para el caso de Estados Unidos, y de Alm *et al.* (2007) para el caso de Rusia, que destacan los fracasos de las amnistías fiscales repetidas.

Trabajos como los de Andreoni (1991) y Stella (1991) cuestionan también la eficacia recaudatoria de las amnistías temporales, resaltando los mayores efectos positivos vinculados a los procesos de regularización permanente.

Finalmente, en el caso de España, López Laborda y Rodrigo Saucó (2003) minimizan los efectos recaudatorios de la amnistía realizada en el año 1991.

#### 4. Conclusiones y recomendaciones

Siguiendo a Alm (1988) de los estudios económicos sobre las amnistías fiscales, tanto de carácter teórico como aplicados, se pueden extraer tres conclusiones que deberían ser tenidas en cuenta por los responsables políticos a la hora de adoptar medidas de esta naturaleza.

En primer lugar, que la mayor parte de las amnistías fiscales generan unos ingresos de escasa cuantía, por lo que su contribución a la reducción de los desequilibrios presupuestarios es muy limitada.

En segundo lugar, que un factor determinante de su éxito reside en la credibilidad del gobierno. Los defraudadores

tienen que percibir que se trata de una oportunidad única para regularizar su situación tributaria, que no va a repetirse en el futuro.

Finalmente, que los defraudadores participarán en mayor medida en los procesos de regularización si estos se diseñan dentro de una estrategia general de revisión del sistema tributario y se ven acompañados de programas ambiciosos de lucha contra el fraude fiscal, que incrementen significativamente tanto la probabilidad de inspección como las sanciones.

#### Bibliografía

- ALM, J. (1998), *Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty*, Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies, Working Paper 98-6.
- ALM, J., y BECK, W. (1990), «Tax Amnesties and Tax Revenues», *Public Finance Quarterly*, 18: 433-453.
- (1991), «Wiping the State clean: Individual Response to State Tax Amnesties», *Southern Economic Journal*, 57: 1043-1053.
- (1993), «Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: a time series analysis», *National Tax Journal*, 46: 53-60.
- ALM, J.; MCKEE, M., y BECK, W. (1990), «Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance», *National Tax Journal*, 43: 23-37.
- ALM, J.; MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y WALLACE, S. (2007), *Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation*, Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies, Working Paper 07-18.
- ANDREONI, J. (1991), «The Desirability of a Permanent Tax Amnesty», *Journal of Public Economics*, 45 (2): 143-159.
- DUBIN, J.; GRAETZ, M.J., y WILDE, L. (1992), «State Income Tax Amnesties: Causes», *Quarterly Journal of Economics*, 107 (3): 1057-1070.
- LE BORGNE, E. (2006), *Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States*, International Monetary Fund, Working Paper 06-222.
- LEONARD, H., y ZECKHAUSER, R. (1987), «Amnesty, Enforcement, and Tax Policy», L.H. SUMMERS (ed.): *Tax Policy and the Economy*, vol. I, NBER, 55-85.

- LERMAN, A. (1986), «Tax amnesty: the federal perspective», *National Tax Journal*, 39-3: 29-49.
- LÓPEZ LABORDA, J., y RODRIGO SAUCO, F. (2002), «El análisis económico de las amnistías fiscales. ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?», *Hacienda Pública Española/ Revista de Economía Pública*, 163: 121-153.
- (2003), «Tax amnesties and income tax compliance: the case of Spain», *Fiscal Studies*, 24-1: 73-96.
- LUITEL, H. S., y SOBEL, R.S. (2007), «The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties», *Public Budgeting and Finance*, 27 (3): 19-38.
- LUITEL, H. S., y TOSUN, M.S. (2010), *An Examination of the Relation between State Fiscal Health and Amnesty Enactment*, UNR Joint Economics Working Paper Series, Working Paper 10-09.
- MALIK, A.S., y SCHWAB, R.M. (1991), «The Economics of Tax Amnesties», *Journal of Public Economics*, 46: 29-49.
- POMMEREHNE, W., y ZWEIFEL, P. (1991), «Success of a Tax Amnesty: at the Polls, for the fisc?», *Public Choice*, 72: 131-165.
- PRIETO JANO, M<sup>a</sup>. J. (1994), «Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales», *Anales de Estudios Económicos y Empresariales*, 9: 219-239.
- STELLA, P. (1991), «An Economic Analysis of Tax Amnesties», *Journal of Public Economics*, 46: 83-400.
- TORGLER, B.; SCHALTEGGER, CH.A., y SCHAFFNER, M. (2003): «Is Forgiveness divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties», *Scheizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik*, 139 (3): 375-396.
- UCHITELLE, E. (1989), «The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries», *Federal Reserve Bank of New York Quarterly Review*, 14: 48-53.