

INTERNATIONAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (IIPF)

49th CONGRESS

BERLIN, 23-26 August 1993

Public Finance and Irregular Activities

~~Tax Amnesty and Tax Offence: The degree of Effectiveness, Rentability
and Equity in the Spanish Democracy (1978-1992)~~

Miguel Olmeda Díaz y José Manuel Roig Cotanda

Departamento de Economía Aplicada - Universitat de València (SPAIN)

INTRODUCCION

El trabajo pretende una aproximación a los intentos de la Administración Pública española por mejorar el cumplimiento fiscal de los ciudadanos desde la instauración democrática. En España, como en la mayor parte de los países, no abunda la información empírica ni los análisis económicos de las amnistías fiscales. Es relativamente fácil, sin embargo, captar juicios de valor, generalmente contrarios a la amnistía, entre expertos fiscales y entre la población en general. Por otra parte, recién entrada la democracia se diseña una amnistía considerablemente fuerte. Vale pues la pena hacer un esfuerzo por acercarse a este fenómeno, tan reciente como interesante, para la concepción misma de las relaciones entre el ciudadano y el Sector Público.

Buscamos, básicamente, un esquema interpretativo, un cañamazo, que sirva de receptáculo y de sistema de las amnistías españolas para compararlas con las de otros países. Con este fin se utiliza la literatura reciente y sus esfuerzos de ampliación del contenido asignado a la amnistía fiscal. Tres son las líneas básicas de nuestro trabajo:

- 1) *Ampliación del contenido de la amnistía fiscal.* Se insiste en las diversas formas de incumplimiento fiscal, resaltando el comportamiento positivo de la relación entre los contribuyentes y la Administración Pública, ampliando el tratamiento convencional limitado a la evasión. El incumplimiento, pues, abarcaría tanto la evasión como la elusión fiscal y el cumplimiento sería tanto voluntario como forzado por las sanciones.
- 2) *Propuesta de un esquema de evaluación económica de la amnistía fiscal.* Se utilizan tres criterios de evaluación económica de las amnistías fiscales: eficacia, rentabilidad y equidad. Se trata más que nada de un ejercicio metodológico que permita captar los resultados de cualquier amnistía fiscal, utilizando el mismo lenguaje para el mismo fenómeno y lenguaje diferente para comportamientos distintos.
- 3) *Aplicación al caso español.* Se hace una presentación del problema en la España democrática y a partir de su reforma fiscal, es decir durante el período 1.978-1.992. El trabajo, pues, quiere ser un punto de partida para recoger y sistematizar la información disponible y estimular y orientar la producción de nuevos datos en España.

1. AMPLIACION DEL CONTENIDO DE LA AMNISTIA FISCAL: CUMPLIMIENTO VERSUS INCUMPLIMIENTO FISCAL

1.1. CONCEPTO

Las amnistías fiscales pueden estar relacionadas con diferentes modalidades de comportamiento de los contribuyentes y de las Administraciones Públicas. La relación puede estructurarse a partir de las normas fiscales y de los objetivos de la política fiscal. El análisis convencional de la amnistía se ha limitado al cumplimiento, puro y estricto, de la normativa fiscal por los sujetos pasivos, relacionando la amnistía fiscal con el comportamiento evasivo. Una perspectiva más completa tendría en cuenta también el grado de cumplimiento individual de los objetivos de la política fiscal. De este modo surgirían tres tipos de comportamiento: 1) El cumplimiento fiscal de la norma y de la política fiscal, que, a su vez, puede ser un cumplimiento por exceso o por defecto; 2) El incumplimiento de la letra ley, denominado evasión; 3) El cumplimiento legal pero en contra de los objetivos de la política fiscal (incumplimiento del espíritu de la ley), que se denomina elusión.

El comportamiento elusivo corresponde a un tipo de cumplimiento de la ley pero incumpliendo los objetivos de la política fiscal sin que existan sanción ni ingresos públicos. Por su parte, el comportamiento evasivo consiste en el incumplimiento de la ley fiscal y sin ingresos públicos o con ingresos públicos menores además de las potenciales sanciones.

Esta distinción puede resultar útil:

- a) No pueden identificarse el incumplimiento de la ley fiscal y, como consecuencia, la reducción de los ingresos públicos. Esto es cierto en el caso de evasión y en el de incumplimiento por defecto. No lo es en la elusión y en el incumplimiento por exceso.
- b) Permite incluir en el análisis las diferentes funciones que los impuestos pueden tener en las distintas actuaciones públicas. En los supuestos para los que la función financiera de los impuestos es la única considerada, o tiene prioridad sobre las demás, puede ser útil la referencia de la amnistía sólo a los casos de la evasión; cuando se pretende analizar la función de regulación pública, tiene mayor interés el comportamiento elusivo; mientras que en los supuestos de

redistribución pueden ser interesantes ambas.

c) De cualquier forma, introducir el comportamiento elusivo en el tratamiento y valoración de la amnistía fiscal reduce considerablemente los convencionales reparos éticos sobre la misma en los casos de evasión.

d) Además permite añadir una perspectiva económica a la visión jurídica del cumplimiento/incumplimiento fiscal, que hasta ahora ha sido la dominante.

Estrechamente relacionada con esta distinción, es interesante distinguir entre cumplimiento fiscal voluntario y coactivo. El análisis convencional de la evasión y de la amnistía fiscal prescinde de esta diferenciación; siendo igualmente valioso el cumplimiento de la ley fiscal por propia iniciativa que coaccionado por las sanciones. Es más, se supone que, si la gente cumple las obligaciones tributarias, es simplemente por miedo a las sanciones. Cada vez parece más claro que desconocer esta diferencia dificulta la visión real del comportamiento de los ciudadanos. Expresiva al respecto es la opinión de M. H. Moore (1983: págs. 277-278) "...reestablishing voluntary compliance as a normative social process is not only a feasible and effective approach to reducing the tax gap, but probably the only approach (restablecer el cumplimiento voluntario como un proceso social normativo es no sólo una aproximación factible y efectiva para reducir el gap impositivo sino probablemente la única)".

Esta distinción puede llevarnos a separar dos perspectivas en el cumplimiento o incumplimiento fiscales que plantean dos diferentes preguntas: ¿Por qué la gente deja de pagar sus impuestos? ¿Por qué la gente paga sus impuestos?.

La primera pregunta respondería a la dimensión negativa y coactiva del comportamiento fiscal, mientras que la segunda se refiere a la dimensión positiva y voluntaria. El análisis económico del proceso fiscal, notablemente durante los últimos años, se ha basado en el cumplimiento coactivo considerándolo casi como normal o modal y se ha descuidado considerablemente el análisis del cumplimiento voluntario, siendo así que es más frecuente y normal. El estudio de los programas de amnistía y delitos fiscales tiene interés precisamente porque necesitan poner en relación simultánea ambos tipos de comportamiento si quieren ser algo más que propaganda política. Ponen sobre el tapete la necesidad de determinar los factores no sólo del comportamiento evasivo, sino -igual y más importante- las razones por las que los ciudadanos pagan los impuestos. Este estudio sería más completo y real, precisamente

porque puede poner de manifiesto la complejidad del comportamiento del hombre en sociedad. Si se extrae únicamente el comportamiento egoísta, el primer plano de interés correspondería al comportamiento evasivo; lo racional se identificaría con lo egoísta, con el objetivo de maximizar las ventajas personales y minimizar el coste que la existencia de los demás conciudadanos supone para uno. No obstante, el ciudadano normal está al menos tan afectado también en sus comportamientos por el paternalismo y el altruismo, por la solidaridad. Preguntarse pues por las razones del comportamiento evasivo es investigar el comportamiento racional egoísta del ciudadano; preguntarse por la fundamentación del cumplimiento voluntario de la normativa fiscal es investigar el comportamiento solidario -paternal o altruista- de los ciudadanos. A nuestro juicio es esta dimensión la que está tratando de abrirse paso en los últimos análisis publicados.

Una tercera diferenciación de los comportamientos implicados es la que se establece entre la perspectiva individual y la comunitaria. Desde una perspectiva individual, tan racional puede ser cumplir con las obligaciones tributarias como pagar lo menos posible en virtud de ellas. Como indica Cowell (1990: pág. 101) "This individualistic approach is unsatisfactory in several respects. It neglects the potential for strategic behavior by individual citizens, groups of citizens, and the authorities; it overlooks the possibility that participation in evasion may be driven by perceived injustices or inequities in the tax system; and it ignores the influence of the prevailing social climate upon each person's willingness to take a chance and break the law (la aproximación individualista es insatisfactoria en varios aspectos. Olvida el comportamiento estratégico potencial de los ciudadanos individuales, de los grupos de ciudadanos y de las autoridades fiscales; descuida la posibilidad de que la participación en la evasión esté motivada por las injusticias o falta de equidad en el sistema fiscal; e ignora la influencia de clima social dominante sobre la disposición a pagar de cada persona en el sentido de cumplir o violar la ley)". Es necesario, por tanto, el análisis desde una perspectiva comunitaria en la que las instituciones del Sector Público -en virtud de las actuaciones de coacción que le son propias- y los ciudadanos -a partir de su estructura preferencial colectiva- establezcan vías para optimizar el nivel y formas de cumplimiento fiscales.

La puesta en común combinada de las tres diferenciaciones señaladas hasta

ahora nos ha permitido la elaboración del siguiente cuadro:

CUADRO Nº 1

PERSPECTIVA		CUMPLIMIENTO		
		DE LA LEY FISCAL		DE LOS OBJETIVOS DE LA POLÍTICA FISCAL
INDIVIDUALISTA	COACTIVA	Sanciones administrativas	1	7
		Sanciones penales	2	
	VOLUNTARIA	3		8
COMUNITARIA	COACTIVA	Sanciones administrativas	4	9
		Sanciones penales	5	
	VOLUNTARIA	6		10

El empleo de estas tres dimensiones del cumplimiento/incumplimiento fiscal nos puede permitir dar al concepto de amnistía fiscal una diferente amplitud. Podemos así hablar de *un concepto amplio de amnistía y de un concepto restringido* de la misma.

La amnistía en su concepción amplia pretendería convertir el incumplimiento en cumplimiento, tanto de la norma como de los objetivos de política fiscal, y con un predominio de las dimensiones voluntarias y comunitarias sobre las coactivas e individualistas. Esta concepción amplia apunta cada vez con más fuerza en la literatura reciente. Abarcaría los diez casos posibles representados en el cuadro anterior, con predominio de los casos 6 y 10.

En su concepción restringida, la amnistía se refiere al cumplimiento de la letra de la ley -es decir, al incumplimiento por evasión- desde una perspectiva básicamente individualista y predominantemente coactiva mediante el juego correspondiente de sanciones fiscales. Corresponde a los casos 1, 2 y 3 con predominio de los dos primeros. El caso extremo de reacción pública ante este tipo de incumplimiento es la criminalización de la evasión que se tipifica como delito fiscal, el caso 2 de nuestro cuadro anterior.

Creemos que el concepto amplio terminará siendo la vía más útil de análisis y de política de gestión tributaria. Al mismo tiempo pensamos que el caso extremo de la

concepción restringida, como es el delito fiscal, cada vez va teniendo menos interés analítico y político. Estamos de acuerdo con Guy Peters (1991: pág. 214) en el sentido de que "taxpayers must feel somewhat bad when they do evade...and few citizens are willing to accept that tax evasion is a serious crime, if it is a crime at all. The prevailing attitude about tax evasion in industrialized countries appears to be «catch me if you can», rather than any general acceptance of the obligation of citizenship to pay for government (pocos ciudadanos están dispuestos a aceptar que la evasión fiscal es un delito serio o que lo sea en modo alguno. La actitud dominante sobre la evasión fiscal en los países industrializados parece ser del tipo «cógeme si puedes» más que cualquier aceptación general de la obligación de la ciudadanía a pagar al sector público)".

1.2. MODALIDADES DE AMNISTÍA FISCAL

En los contenidos concretos de lo que constituye una amnistía, como ocurre en tantas otras categorías analíticas, hay acuerdos básicos y divergencias entre los estudiosos del problema. La razón puede estar como siempre en las múltiples dimensiones que es posible encontrar en los programas de amnistía en la vida real. Las diferentes modalidades de amnistía, por consiguiente, surgen de la mayor o menor amplitud de las dimensiones tenidas en cuenta en cada una. Probablemente no se trata de comparar amnistías versus no amnistías, sino simplemente la comparación tiene sentido entre diversos tipos de las mismas. Las dimensiones más frecuentemente utilizadas son las siguientes:

A. Amplitud de la reducción de la responsabilidad del sujeto pasivo que no ha cumplido sus obligaciones tributarias en un tiempo dado.

Esta reducción, en que consiste toda amnistía, puede tener mayor o menor amplitud:

- a) Reducción o anulación de las sanciones tributarias (administrativas y/o penales)
- b) Condonación o pago de los intereses de demora, en todo o en parte.
- c) Reducción parcial o total de la cuota líquida original.

Sobre esta base se establece la distinción entre *amnistías puras* y *amnistías extensivas*. Las primeras abarcarían la eliminación de todo tipo de sanciones pero reclamarían la cuota líquida inicial más los intereses de demora igualando así las

contribuciones del amnistiado con las del contribuyente cumplidor. Las segundas comprenderían cualquier otro tipo de amplitud en la reducción de la responsabilidad del sujeto pasivo.

B. ~~Impuestos o tributos que la amnistía comprende~~

En principio, es normal que la amnistía comprenda todos los impuestos que son competencia del nivel de gobierno que promulga la amnistía. Pero puede referirse a cualquier figura o grupo de figuras impositivas. Suelen tener especial significación aquellos impuestos susceptibles de autoliquidación del sujeto pasivo.

C. ~~Sujetos pasivos legitimados para tomar parte en la amnistía~~

En general, el número y calidad de los sujetos potencialmente participantes en una amnistía dependerá de los objetivos perseguidos con ella y del tipo de figuras impositivas implicadas. Especial interés ha despertado la inclusión o no de los sujetos pasivos sometidos con anterioridad a una inspección fiscal. En la práctica en unos casos se excluyen y en otros no.

D. ~~Período de la amnistía~~

Es preciso diferenciar en este aspecto entre *amnistías permanentes* y *amnistías temporales*, según que se limite o no el período en el que es posible participar en ellas. En las temporales, además, el período hábil varía considerablemente, entre medio año y doce días. El período más habitual es el de tres meses. En las permanentes es posible participar en un proceso de regularización sin sanciones en cualquier momento, siendo la única carga pagar los intereses de demora.

E. ~~Programas asociados (Associated Programs)~~

Con frecuencia las amnistías suelen ir acompañadas de variaciones fiscales para hacerlas más eficaces, más rentables y/o más equitativas. Estas variaciones pueden ser, por ejemplo, figuras de sanciones a futuros evasores, procedimientos de inspección más generalizados o más selectivos y más frecuentes.

F. ~~Carácter explícito o implícito~~

Se llama *amnistía explícita* a la promulgada mediante un programa directo y general por el nivel de gobierno competente, en el que explícitamente se establecen las condiciones de participación y extensión de la amnistía. A este tipo es al que normalmente se hace referencia en los estudios. Además suelen ser temporales. Otra forma de amnistía explícita y de carácter permanente puede aparecer en la legislación

permitiendo que cualquier sujeto pasivo pueda realizar comportamientos que evitan las sanciones previstas. Así ocurre, por ejemplo, con las declaraciones complementarias en la legislación española.

En las relaciones normales entre la Administración Tributaria y los contribuyentes podemos encontrar formas de negociación de cuotas y sanciones cuando hay un proceso de inspección. A este tipo de reducción de sanciones, de cuotas o de intereses es a lo que podemos denominar amnistías implícitas que además también son permanentes. Como indican Leonard y Zeckhauser (1987: pág. 82) "Although any policy of negotiated penalties creates equity problems -some know the penalty structure and other do not, and some have better negotiators- it has the virtue of permitting differentiation among violators. Whatever our reasons for giving amnesty, we are presumably more inclined to give it for some offenses than for others."

G. Niveles de gobierno

De acuerdo con este criterio las amnistías pueden clasificarse como federales, estatales o locales, según el gobierno que las promulga sea federal, estatal o local. En el caso español habría que denominar amnistía central, autonómica o local. Naturalmente, el predominio de uno u otro tipo de amnistía dependerá de la estructura de niveles de las administraciones públicas así como de la distribución del poder fiscal entre los diferentes niveles de gobierno. En Estados Unidos, por ejemplo, predominan casi exclusivamente las amnistías estatales.

2. EVALUACIÓN ECONÓMICA DE UN PROGRAMA DE AMNISTÍA FISCAL

La evaluación económica de la amnistía fiscal está necesitada de un desarrollo considerable. No es sorprendente la deficiencia analítica y de información estadística dado que se trata de un fenómeno reciente. Es posible encontrar en la literatura especializada avances de evaluación fundamentalmente privada, es decir, teniendo en cuenta los resultados que para el contribuyente puede tener un programa de amnistía. En nuestra opinión sería deseable ampliar el análisis mediante una evaluación económica pública, lo que supone tener en cuenta explícitamente las funciones de comportamiento de los ciudadanos como componentes de una comunidad. Desde esta perspectiva es posible utilizar varios criterios; en nuestro caso seleccionamos tres: 1) la *eficacia*, poniendo en relación objetivos y resultados, 2) la *rentabilidad*, relacionando

costes y beneficios y 3) la *equidad*, identificando quienes perciben los beneficios y quienes pagan los costes.

2.1. EFICACIA DE LA AMNISTÍA: OBJETIVOS Y RESULTADOS

Una cuestión que se repite sistemáticamente, especialmente por quienes tienen prejuicios contra la amnistía fiscal, se refiere al éxito o fracaso de la misma. Y esto sin especificar demasiado en qué consisten los resultados sobre los que aplicar indicadores de éxito o de fracaso. Lo que parece claro es que toda amnistía se diseña y pone en práctica porque se pretenden unos objetivos; y a lo largo de un período de vigencia es posible analizar el grado con que estos instrumentos de control social los han conseguido, es decir la divergencia existente entre los objetivos perseguidos y los resultados obtenidos. A esta situación se denomina eficacia de la amnistía.

El poco tiempo transcurrido, desde que las amnistías fiscales despiertan el interés de los investigadores, no permite hacer grandes alardes sobre los resultados de las mismas; y quizá menos relacionar mediante el cálculo los resultados pretendidos y los objetivos propuestos. En este punto se pueden señalar dos dificultades básicas: la falta de base empírica sobre resultados individuales, planeados o residuales, y la deficiencia de explicitación individualizada de objetivos de las diferentes formas de amnistía.

Sin embargo, quizá valga la pena subrayar que se pueden producir rendimientos crecientes en la investigación futura avanzando en el análisis de las dos tareas básicas implicadas en el análisis de la eficacia de un programa de amnistía. La primera consiste en especificar, individualizar y, si es posible, cuantificar los objetivos perseguidos por estos programas. La segunda tarea consiste igualmente en especificar, individualizar y cuantificar los resultados obtenidos.

En la búsqueda de los objetivos puede ser útil diferenciar algunas distinciones. En primer lugar, los objetivos pueden ser:

- de las Administraciones Públicas
- o de los ciudadanos, en este caso, a su vez, pueden responder a su estructura preferencial privada o a su estructura preferencial colectiva.

Una segunda distinción a tener en cuenta se refiere a las funciones esperadas de la imposición. Buena parte de la literatura que se ha ocupado de la evasión y de

intentar explicar los factores determinantes del grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias se limita al supuesto de un único objetivo o función del sistema impositivo, exactamente la financiación del sector público. Parece claro, sin embargo, que cada vez está más próximo a ser falso este supuesto; y que pueden ser varios los objetivos y funciones que una figura impositiva y un sistema impositivo pueden pretender. Lo que interesa aquí es incorporar la idea de que el cumplimiento o incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo legal puede tener una significación claramente distinta según sea la función del impuesto: asignación de recursos, redistribución de la renta y estabilización.

En tercer lugar, puede ser útil diferenciar tres comportamientos del contribuyente: evasión, elusión y transferencia monetaria adecuadamente establecida al Sector Público

La cuarta distinción se refiere a los objetivos de una amnistía: a) a corto plazo, b) a largo plazo. Como indican Alm y Beck (1993, pág. 53) "los gobiernos aprueban amnistías primariamente para generar un aumento inmediato y a corto plazo del cumplimiento de las obligaciones impositivas. Sin embargo, los efectos a largo plazo de una amnistía sobre el cumplimiento fiscal están lejos de ser claros".

Espigando entre la literatura especializada, es posible encontrar una variada gama de objetivos. Fundamentalmente serían los siguientes:

- 1) Incrementar los ingresos tributarios, por lo que en opinión de Stella (1.989) la amnistía es "un medio relativamente indoloro".
- 2)) Ampliar el conocimiento y control de las bases tributarias
- 3) Captar y recuperar capitales ilegalmente ocultos o expatriados
- 4) Mejorar el cumplimiento futuro de las obligaciones tributarias
- 5) Mejorar la distribución de la carga fiscal de algunos grupos sociales
- 6) Reducir el déficit sin aumentar los impuestos ni reducir el presupuesto público
- 7) "En otros casos, como en Filipinas en 1.986, responden a consideraciones morales y pretenden dar a quienes no habían pagado impuestos en regímenes anteriores la ocasión de ponerse en regla con el nuevo régimen sin soportar sanciones" (Stella, 1.989, pág. 18).

La eficacia, es decir la relación individualizada de objetivos y resultados, a partir de una buena base empírica y analítica en cada amnistía, nos puede proporcionar un

indicador significativo del éxito o fracaso de la misma. Esta medida siempre será un indicador de grado por dos motivos: las instituciones públicas operantes no siempre son capaces de obtener el resultado pretendido al 100% y porque el comportamiento eficiente consiste en optimizar no en maximizar. Maximizar por maximizar nunca ha sido un buen resultado económico. Esta puede ser la idea apuntada por J. S. Henry (1983: pág. 27-28) para quien "...tolerating some degree of non-compliance may perfectly rational. In other words, achieving compliance is costly, not only to the tax authorities but also to taxpayers...Hence perfect compliance is no more a rational objective for public policy than the reduction of environmental pollution or drug use to absolute zero (puede ser perfectamente racional tolerar un cierto grado de incumplimiento fiscal. Conseguir el cumplimiento es costoso, no sólo para las autoridades fiscales sino también para los contribuyentes... por tanto un cumplimiento perfecto puede no ser un objetivo racional para la política pública como ocurre con la reducción de la polución ambiental o con la pretensión de que el uso de las drogas sea nulo)".

2.2. RENTABILIDAD DE LA AMNISTÍA: COSTES Y BENEFICIOS

La versión analítica dominante de la amnistía es, como es sabido, una aplicación de la teoría de la utilidad esperada, que hace una modelización de los costes y beneficios esperados por el ciudadano en su decisión de cumplir o no la normativa impositiva. Este planteamiento, sin embargo, tiene sus limitaciones igualmente conocidas. Reduce sustancialmente el número de contribuyentes honestos; no suministra predicciones relevantes sobre los determinantes económicos de la evasión; enfatiza la disuasión, que incluye la severidad y la certidumbre de la sanción como un aspecto importante del cumplimiento fiscal.

Es sorprendente la dificultad de encontrar en la literatura disponible trabajos al respecto utilizando la técnica del análisis coste-beneficio. Probablemente se encuentre aquí un camino en la búsqueda de una evaluación económica fiable de las amnistías fiscales. Esta técnica permitiría la identificación de las diferentes alternativas, especificación de la población afectada, es decir del tipo de sujetos pasivos potencialmente afectados por la amnistía, la identificación, cuantificación y valoración monetaria de todos los costes y de todos los beneficios de las distintas alternativas y la ordenación preferencial de las mismas.

La realización de las tareas que esta técnica implica tiene interés en la medida en que: 1) sistematiza la información dispersa existente al respecto, 2) estimula la producción de información nueva relevante y orienta el tipo de información a producir; pero su utilidad básica consiste en elaborar algún criterio de evaluación económica para la toma de decisiones. El resultado sería un indicador de rentabilidad social de las diferentes modalidades de amnistía.

En este momento la literatura especializada, lógicamente, adolece de un nivel excesivo de generalización y ambigüedad "... the potential risks may outweigh the potential benefits (los riesgos potenciales pueden anular los potenciales beneficios), escribe A. H. Lerman (1986: pág. 226). Even a small decrease in compliance by the majority who currently pay their full tax liability could more than outweigh the short-term, one-time gains from collecting past, unpaid tax liabilities. Thus, unless there is strong evidence that there will not be net long-term costs or unless there are compensating factors such as an amnesty being the political price for more enforcement resources, tax administrators may not want to take the risks of long-term reductions in compliance that are inherent in a tax amnesty (Hasta una pequeña reducción en el cumplimiento por parte de la mayoría que habitualmente paga puede más que compensar las ganancias obtenidas por quienes pagan. De este modo al menos que exista una fuerte evidencia de que no habrá un coste neto a largo plazo o que existan factores compensadores como que la amnistía sea el precio político para una mayor afluencia de recursos los administradores fiscales pueden no aceptar el riesgo de las reducciones a largo plazo en el cumplimiento que es lo típico de las amnistías)."

No es necesario indicar que no es la pretensión de este trabajo abordar la tarea que conlleva la técnica del análisis coste-beneficio. Simplemente es un intento de aportar alguna idea a la utilidad de la misma.

2.2.1. Alternativas

A) Al calcular los costes y beneficios de las amnistías puede ser útil considerar los costes y beneficios de una alternativa interesante: la de no hacer nada. Es decir, los costes y beneficios de no ofrecer amnistía. Podría ser el equivalente a mantener los tipos y niveles de sanciones y su consiguiente nivel y formas de evasión y elusión.

B) Otra alternativa sería modificar de alguna manera el diseño de la figura impositiva en alguno o varios de sus elementos componentes, excluidas las sanciones.

C) Un programa de amnistía, en cualquiera de sus formas, manteniendo los elementos componentes de la figura o figuras impositivas; pero modificando las modalidades y niveles de sanciones.

D) La amnistía, en cualquiera de sus formas, modificando hacia arriba las sanciones futuras.

2.2.2. Población afectada por la amnistía

La identificación de los contribuyentes potencialmente afectados por un programa de amnistía puede resultar vital para la identificación, cuantificación y valoración de sus costes y beneficios. Evidentemente los costes y beneficios sociales de una amnistía serán la expresión de la estructura preferencial de los contribuyentes afectados. De ahí la utilidad de conocer la distribución del incumplimiento impositivo entre los contribuyentes. Suelen diferenciarse tres grupos de contribuyentes relevantes en una amnistía (D. J. Hessin et al., 1992: pág. 304; J. S. Carroll, 1992: pág. 55-58):

- 1) Contribuyentes que nunca evaden sus impuestos y en consecuencia no reciben sanciones.
- 2) Contribuyentes que de cualquier manera y bajo cualquier circunstancia tratarán de evadir.
- 3) Contribuyentes que ocasionalmente tratarán de evadir.

Estos tres tipos son afectados en cualquier amnistía, aunque de modo diferente. De ahí que la estructura preferencial de todos y cada uno de ellos debe hacerse presente en una evaluación económica de la rentabilidad de una amnistía.

2.2.3. Identificación de beneficios y costes

Las publicaciones más recientes que intentan una evaluación económica de las amnistías fiscales aportan enumeraciones más o menos extensas de los costes y beneficios de las mismas. Sigue siendo todavía difícil intentar hacer con precisión un análisis coste-beneficio. En consecuencia nos limitamos a hacer una enumeración lo más completa posible de unos y otros.

2.2.3.1. Beneficios

1. Incremento de ingresos impositivos sobre todo de parte de contribuyentes o de rentas que de otro modo probablemente no habrían contribuido.
2. Aumento de la confianza en que todos cumplan sus obligaciones fiscales.
3. Puede aumentar el grado de cumplimiento voluntario.
4. Se da, a no pocos ciudadanos, la oportunidad de corregir el incumplimiento anterior a la amnistía, originado por varias razones, poniéndose al día sin un coste excesivo.
5. Puede reducir la carga fiscal de los contribuyentes honestos para la misma presión fiscal o incrementar las posibilidades financieras o las regulaciones públicas para la misma carga fiscal de los contribuyentes honestos.
6. Ayuda en la transición de un régimen fiscal considerado menos justo o eficiente a otro que se considera mejor.

2.2.3.2. Costes

Suele decirse que la amnistía fiscal tiene beneficios presentes y costes futuros. Dicho así puede ser verdad o mentira todo depende de un análisis más preciso. Entre los costes citamos los siguientes:

1. Puede debilitar los incentivos al cumplimiento de las obligaciones tributarias en los contribuyentes honestos, sobre todo si se espera que nuevas amnistías tengan lugar en el futuro.
2. Pueden resultar injustas con los contribuyentes honestos, que cumplen sus obligaciones a tiempo, reduciendo así la equidad del sistema impositivo.
3. Reduce la presión de las sanciones sociales contra el comportamiento amnistiado, erosionando el sentimiento de culpa en quienes incumplen.
4. Se precisan mayores esfuerzos de gestión o un incremento en las sanciones para obtener el mismo grado de cumplimiento.

2.2.3.3. Rentabilidad

Relacionar la totalidad de los costes con la totalidad de beneficios de una amnistía mediante la diferencia o el cociente nos da el indicador de resultados que

llamamos rentabilidad. Hablar de rentabilidad, de su ausencia o del grado de rentabilidad de una amnistía comparada con otra es una tarea relativamente arriesgada en el estado actual de conocimientos. Con frecuencia la literatura lo hace, especialmente en la forma de proposiciones difusas y ambiguas. Si se trae a colación aquí la necesidad de un planteamiento riguroso del problema de la rentabilidad es por acabar con proposiciones vacías de contenido o con buenos propósitos sin base empírica. Necesitaríamos, pues, ir tras la diferencia actualizada entre la totalidad de los costes monetarios y no monetarios y la totalidad de los beneficios tangibles o intangibles. En este momento quizá no se pueda ir mucho más lejos en el planteamiento o solución de esta cuestión.

~~2.3. EQUIDAD DE LA AMNISTÍA: A QUIEN BENEFICIA Y QUIEN PAGA LOS COSTES~~

Habitualmente se piensa que cualquier amnistía fiscal reduce la racionalidad del comportamiento de los contribuyentes honestos y cumplidores escrupulosos de sus obligaciones tributarias y que los beneficiados suelen ser los ciudadanos potencialmente deshonestos, recayendo los costes sobre los honestos. Como en tantos otros ámbitos y cuestiones, las primeras impresiones del sentido común pueden ser parcialmente verdades y parcialmente simplificaciones. Las tareas de investigación pueden aportar un valor añadido al sentido común, matizando sus proposiciones.

Una evaluación económica de la equidad, en cualquier amnistía, requiere la diferenciación de grupos de contribuyentes según el peso que en su comportamiento fiscal tengan las diferentes motivaciones. Este agrupamiento, como se ha visto más arriba, se requiere también en el análisis de la rentabilidad; pero, la variable relevante aquí es diferente. En el cálculo de la rentabilidad de una amnistía, la variable básica es la estructura preferencial de la población afectada en orden a especificar y cuantificar los costes y beneficios. En la equidad, sin embargo, la variable relevante son las diferencias de oportunidades. Los potenciales contribuyentes tienen distintas oportunidades de ordenar su cumplimiento fiscal y, por tanto de evadir y eludir los tributos. Los costes y beneficios de una amnistía se dispersarán, en consecuencia, entre los grupos de contribuyentes según estas diferencias.

En general, las diferencias de oportunidades pueden depender de:

- El nivel de información disponible y del acceso al servicio de asesoramiento

fiscal

- El nivel y composición de los activos rentables

Otro factor a tener en cuenta en un análisis detallado de la equidad de la amnistía haría referencia a las distintas modalidades de la misma. Hay razones para pensar que los costes y beneficios de una amnistía explícita y temporal pueden distribuirse de forma distinta entre los diferentes grupos de contribuyentes que los de una implícita y permanente.

En definitiva, todos estos factores pueden producir modificaciones en la distribución de la carga tributaria de modo que alteren los contenidos del criterio de equidad horizontal y vertical.

3. LAS AMNISTÍAS FISCALES EN ESPAÑA

En la España democrática se promulgan y ponen en vigor tres leyes en las que pueden encontrarse los contenidos específicos de la amnistía fiscal. Una, al inicio del período democrático, Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, otra recientemente con la reforma del IRPF, Ley 18/1991, de 30 de mayo, y finalmente destacamos la modificación introducida en un artículo de la Ley General Tributaria, el 61, por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1.986.

La primera de ellas es una ley titulada de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y supone el primer paso dado por el nuevo estado democrático en este camino. Así, se establecen un nuevo Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, inexistente hasta entonces en el sistema fiscal, un Impuesto excepcional sobre las rentas del trabajo y un aumento en los tipos sobre determinados epígrafes en la imposición sobre el lujo.

Desde la perspectiva que nos preocupa en este trabajo, hay que señalar que en esta Ley se tipifica el delito fiscal, se permite el acceso de la Inspección Tributaria a las cuentas bancarias, se establece la publicación obligada de las listas de los contribuyentes y se abre un plazo para regularizar la situación de los contribuyentes. La regularización fiscal establecida en esta Ley responde a las necesidades y motivaciones de una amnistía fiscal diseñada ante un cambio radical de un sistema fiscal rudimentario a otro más moderno.

La segunda de las leyes a que nos hemos referido pretende llevar a cabo una reforma en profundidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, provocada

por la declaración de inconstitucionalidad de algunos de los artículos de la antigua Ley. En sus disposiciones adicionales podemos encontrar la normativa que permite la regularización fiscal de los contribuyentes. Nos encontramos ante una amnistía diseñada ante reformas producidas dentro de un sistema fiscal moderno.

Los motivos de la demanda de regularización podrían agruparse en los siguientes cuatro epígrafes (Pérez Pérez, 1992):

- 1) Zanzar las complicadas situaciones generadas por unas disposiciones legales, declaradas inconstitucionales, que dieron lugar a cumplimientos fiscales por exceso en buena parte de la población casada.
- 2) El elevado nivel de fraude y la cuantía de dinero colocado en activos financieros opacos fiscalmente. El montante de inversiones en Pagarés del Tesoro, único activo opaco fiscalmente, era de un billón y medio de pesetas.
- 3) La desigual participación fiscal de las diferentes rentas. Las rentas del trabajo, sometidas a retención, soportan una carga tributaria superior a la que incide en otras fuentes de renta. En 1.990, las rentas del trabajo suponían el 76% de la recaudación total por IRPF y éste a su vez era un tercio, aproximadamente, de los ingresos no financieros del Estado.
- 4) La mejora de la capacidad de gestión e inspección tributaria en los últimos años ha significado un aumento en la probabilidad de detectar los incumplimientos y por ello una mayor presión de la demanda de regularización.

En cuanto a la tercera de las leyes citadas, la Ley General Tributaria modificada en 1.986, introduce un nuevo contenido en las declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo que analizamos posteriormente.

La falta de consenso sobre el concepto de amnistía y de sus modalidades no es un fenómeno exclusivo de la reciente historia fiscal de España, es posible encontrarlo en cualquier país en los últimos años. Como bien señala Stella (1989: pág. 38) "en esta fase en que estamos no hay acuerdo sobre si las amnistías tributarias tienen éxito, en gran parte debido a la falta de una definición clara de lo que es amnistía".

En cualquier caso puede resultar ilustrativo dejar constancia aquí de las ambigüedades conceptuales que a este respecto han ido surgiendo a lo largo de estos últimos quince años. Hay todo un debate terminológico desde el principio sobre si una u otra de las leyes o ambas constituyen una verdadera o disimulada amnistía. Igualmente

se percibe un trasfondo de minusvaloración de la técnica de la amnistía como instrumento para estimular el cumplimiento fiscal, hasta el punto que recientemente desde la Secretaría de Estado de Hacienda un portavoz ha escrito que "en cuanto a la consideración de si se trataba o no de una amnistía...está claro que en España no se ha llevado a cabo ninguna amnistía fiscal, pues simplemente se permite cumplir con las obligaciones fiscales que anteriormente se incumplieron sin que ello comporte sanciones adicionales; es decir, no es amnistía sino una regularización más ventajosa que las tradicionales declaraciones complementarias, pues exime del pago de los intereses de demora" (Pérez Pérez, 1992: pág. 112).

Indudablemente y de acuerdo con todo lo que hemos visto hasta este momento, en nuestra opinión hay pocas dudas de que en España se han dado y se están dando verdaderos casos de amnistía, siguiendo la línea convencional de concebir la misma. El interés está, sin embargo, en tipificar los diferentes tipos de amnistía implicados y sus resultados. A continuación se analiza brevemente las medidas contenidas en las dos normativas promulgadas en la etapa democrática así como el régimen sancionador vigente en la actualidad.

3.1. ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CONTENIDAS EN LA LEY DE 1.977

Se pueden distinguir tres instrumentos de regularización fiscal distintos:

- 1) De acuerdo con el artículo 31 de la Ley se otorga a las empresas la "exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración" derivados de la adecuación de su contabilidad a la verdadera situación patrimonial de las mismas. El plazo para realizar dicha regularización fue desde el 17 de noviembre de 1977 hasta el 30 de junio de 1988. Esta medida se ha caracterizado de "auténtica amnistía" (Tejerizo López, pág.). De acuerdo con la tipología expuesta anteriormente se trata de una amnistía extensiva por exceso, aplicable a todos los tributos, limitada a los empresarios, de carácter temporal aunque de plazo relativamente largo, explícita y otorgada por el gobierno central.
- 2) De acuerdo con el artículo 30 de la Ley los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas pudieron durante el primer trimestre de 1.978 regularizar voluntariamente su situación tributaria por las

rentas percibidas durante 1.976 y "las cuotas resultantes de esta regularización... no serán objeto de sanción ni recargo alguno". Lo que algunos han llamado "moratoria fiscal" para nosotros es una amnistía pura, aplicable a un solo impuesto, a todos los sujetos pasivos del mismo, con carácter temporal, explícita y otorgada por el gobierno central.

3) Una anulación de los antecedentes del sujeto pasivo a efectos de la reincidencia, establecida en el artículo 32 de la Ley, que, a nuestro juicio, es una amnistía pura de la que se benefician los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas para las rentas percibidas en ejercicios anteriores a 1.976 no prescritos.

3.2. ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CONTENIDAS EN LA LEY DE 1.991

Dos son las medidas de 1.991:

1) De acuerdo con la Disposición Adicional 14ª se pudo presentar declaraciones complementarias sin sanciones, con condonación de los interés de demora y fraccionamiento del pago, desde el 8 de junio de 1.991 hasta el 31 de diciembre del mismo año, por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1.990. Se trata, pues, de una amnistía extensiva por exceso, que comprende todos los tributos, aplicable a cualquier sujeto pasivo sin distinción, de carácter temporal -el plazo es relativamente largo-, explícita y concedida por el gobierno central.

2) La Disposición Adicional 13ª permitió canjear los Pagarés del Tesoro por Deuda Pública Especial desde el 8 de junio de 1.991 hasta el 1 de enero de 1.992. Los Pagarés del Tesoro eran activos financieros emitidos por el Estado con una rentabilidad inferior a la del mercado pero sin control fiscal. La ventaja del cambio residía en que una vez amortizada la Deuda Especial el dinero entraba a formar parte de las bases impositivas. Este canje supone una amnistía extensiva por defecto, afecta a los impuestos sobre la renta personal o de sociedades, es aplicable únicamente a los poseedores de Pagarés del Tesoro, tiene carácter temporal -relativamente largo-, es explícita y otorgada por el gobierno central.

3.3. ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CONTENIDAS EN EL ARTICULO 61 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DESDE 1.986

La Ley de Presupuestos del Estado para 1.986 modificó el artículo 61 de la Ley General Tributaria, estableciendo la posibilidad de realizar ingresos tributarios fuera de plazo, abonando los intereses de demora correspondientes pero sin sanción. No obstante, el interés de demora no podía ser inferior al 10% de la deuda ingresada. Esta modificación es, a nuestro juicio, una amnistía pura, aplicable a todos los tributos y sujetos pasivos, permanente, explícita y concedida por el gobierno central.

Esta situación se ha venido aplicando hasta el 31 de diciembre de 1.991, fecha a partir de la cual se han suprimido los intereses de demora, pero se ha establecido un recargo del 50% para los ingresos realizados fuera de plazo. No obstante, el recargo es del 10% si el ingreso se realiza dentro de los tres meses siguientes al término del plazo de ingreso. Por tanto, en la actualidad es perceptible un variado clima de amnistía.

3.4. RÉGIMEN SANCIONADOR DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

A lo largo de la reciente historia de la gestión tributaria española es posible observar una doble tendencia. Por un lado, el recurso normal a la amnistía fiscal y permanente, tal como acabamos de ver; por otro, un nivel sancionador relativamente alto (Sawicki, 1983: pág. 151). En este sentido hemos considerado útil presentar el siguiente esquema de las sanciones vigentes en España.

3.4.1. Introducción: Infracciones simples y graves

Las sanciones se aplican según el tipo de infracciones. La Ley General Tributaria (1963) distinguía entre infracciones simples, de omisión y de defraudación. En abril de 1985 hay una modificación parcial de la Ley de la que se pueden destacar dos rasgos: 1) sustituir las tres clases de infracciones mencionadas por dos: simples y graves; la defraudación se tratará en adelante como ilícito criminal y 2) elevación general del importe de las sanciones correspondientes a las infracciones simples.

El concepto legal de infracción simple se establece en la Ley General Tributaria

por exclusión respecto de las infracciones graves: "Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves" (artº 78.2 de la LGT).

Por tanto debemos acudir a la Ley General Tributaria (artº 79) para ver en qué consisten estas últimas: "Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

- a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que hubieren debido retener.
- b) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.
- c) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros.
- d) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad".

3.4.2. Sanciones a Infracciones Graves

Hay que diferenciar entre: *sanciones pecuniarias*, que son las principales, y pueden ser graduables y automáticas y *sanciones privativas de derechos*, tienen carácter accesorio.

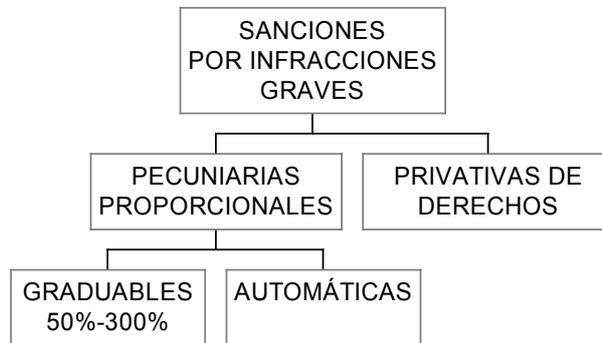
Las *sanciones pecuniarias* son multas proporcionales que consisten en una fracción o múltiplo de la magnitud definida en el propio presupuesto de la infracción. Las graduables oscilan entre el 50% y el 300%, es decir hay una relación de 1 a 6 entre el límite inferior y el superior.

Las *sanciones privativas de derechos* pueden consistir en:

- 1) pérdida, entre dos y cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o créditos oficiales y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales

2) prohibición, hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos

GRAFICO Nº 1



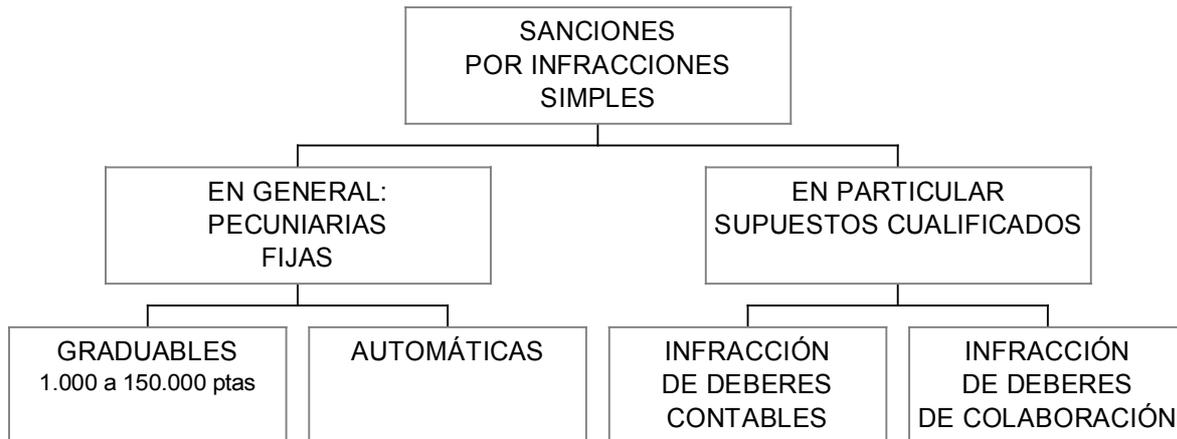
3.4.3. Sanciones a Infracciones Simples

Con carácter general se sancionan con multas pecuniarias fijas en el sentido de no proporcionales a las magnitudes por las que se aplica. No obstante, pueden ser graduables. El tipo general de infracción simple se sanciona con multa de 1.000 a 150.000 ptas., es decir hay una relación de 1 a 150 entre el límite inferior y el superior.

En las infracciones simples existen tres supuestos cualificados que se caracterizan por una elevación de los límites inferior y superior de las multas. Estos supuestos son:

- Incumplimiento de obligaciones y deberes contables y registrales
- Incumplimiento de deberes de colaboración con la Hacienda Pública
- Resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Inspección

GRAFICO Nº 2



3.4.4. El delito fiscal

La reforma fiscal impulsada por el advenimiento del régimen democrático tras la dictadura del general Franco, cuya primera medida fue la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, tipificó la figura del delito fiscal en nuestro Código Penal.

De acuerdo con la modificación mencionada, la nueva redacción del artículo 319 del Código Penal establecía la comisión de delito fiscal a todo el que defraudare o disfrutare ilícitamente de beneficios fiscales en cantidad igual o superior a los dos millones de pesetas. La multa que se aplicaría sería de uno a seis veces la cantidad defraudada y se aplicaría pena de arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y prisión menor para más de diez millones de pesetas.

Posteriormente la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, dio nueva redacción a los artículos 349, 350 y 350 bis del Código Penal, definiendo los siguientes tipos de delito, que son los vigentes en la actualidad:

- La elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales en cuantía superior a cinco millones de pesetas.
- La obtención de subvenciones o desgravaciones públicas de más de 2.500.000 ptas. falseando las condiciones exigidas para su obtención.
- El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, cuyo importe supere los 2.500.000 ptas., incumpliera las condiciones

establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.

El castigo consiste en pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía. Además el culpable perderá la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y el derecho a gozar de beneficios fiscales durante un período de tres a seis años.

3.5. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Hay consenso entre los estudiosos del tema que los análisis de las amnistías fiscales suelen ser parcos en resultados empíricos. No sólo falta información adecuada sino que es corto el tiempo transcurrido para su observación. Por lo que afecta a los resultados de las amnistías fiscales en España es posible presentar algunas ideas.

Las circunstancias de 1.977 hacen difícil la obtención de resultados significativos, dada la falta de homogeneización de las obligaciones tributarias de unos mismos sujetos ante dos normativas tan radicalmente diferentes. Además los resultados pueden tener un interés menor para países cuyos cambios tienen lugar dentro de sistemas fiscales desarrollados. No obstante, se puede aislar un resultado, con toda probabilidad atribuible a las medidas de la Ley de 1.977: el incremento en el número de contribuyentes del impuesto sobre la renta en 1.978 es notable respecto a los años anteriores, recuérdese que en este año cuando se pueden presentar las declaraciones de 1.976 sin intereses de demora ni sanciones.

CUADRO Nº 2

AÑO	DECLARANTES
1977	1.871.835
1978	2.836.411

Fuente: *Boletín de Información de la Dirección General de Tributos*, nº 4, Junio 1.981, Madrid: Ministerio de Hacienda

Respecto a la Ley de 1.991, los últimos resultados publicados pueden ofrecerse en el siguiente cuadro:

CUADRO Nº 3

Volumen de Bases Imponibles por declaraciones complementarias (en millones de ptas.)	695,952.8
Volumen de Pagarés del Tesoro canjeados por Deuda Especial (en millones de ptas.)	1,037,974.9

Fuente: Pérez Pérez (1.992)

En cuanto a las declaraciones complementarias del período 1.986-91, a pesar de la falta de información disponible, no parece atrevido plantear que ha existido y existe un alto grado de inequidad en la aplicación de este tipo de amnistía. Esta conjetura se basa tanto en las diferencias de renta, y por ello de acceso a la información y al asesoramiento, como en el alto grado de cumplimiento que las rentas del trabajo tienen respecto a las rentas procedentes de otras fuentes.

4. CONCLUSIONES

La amnistía fiscal puede estar convirtiéndose en una técnica más de gestión tributaria, estimulante del cumplimiento voluntario y cooperante de la ley y de los objetivos de la política fiscal.

La amplia variedad de tipos de amnistía fiscal permite la adecuación a los diferentes objetivos buscados y a los escenarios diseñables de una comunidad.

Aunque no se dispone de una información adecuada, se rompe una lanza por una evaluación económica de la amnistía fiscal, separando cuidadosamente tres criterios considerados relevantes: su eficacia, su rentabilidad y equidad.

En la España democrática, no sólo han existido amnistías fiscales, como no podía menos de ocurrir, sino que es posible encontrar una amplia variedad de sus modalidades: explícitas e implícitas, temporales y permanentes, puras y extensivas.

Se tiene la esperanza de que se vaya sustituyendo el prejuicio negativo, hasta ahora dominante en España, por una visión positiva y funcional de la amnistía fiscal. De hecho, en los primeros meses de 1993, un partido político ha propuesto una nueva amnistía con un doble objetivo: estimular la aparición del dinero negro y reducir el

déficit presupuestario.

Parodiando a B. Guy Peter (1.991: pág. 299), cuando se refiere a las reformas fiscales de los ochenta, pensamos que esta perspectiva de la amnistía fiscal "may not mark the beginning of a new age of politics, but they may well signal the end of the old one".

BIBLIOGRAFIA

ALM, J. and W. BECK (1993): "Tax Amnesties and Compliance in the long run: A time series analysis", *National Tax Journal*, Vol. XLVI, nº 1, March, pp. 53-59.

CARROLL, J. S. (1992): "How Taxpayers Think about Their Taxes: Frames and Values", in J. SLEMROD (ed.), *Why People Pay Taxes*, The University of Michigan Press, pp. 43-63.

COWELL, F. A. (1990): *Cheating the Government*, London: The MIT Press.

GUY PETERS, B. (1991): *The Politics of Taxation. A Comparative Perspective*, Cambridge: Blackwell.

HENRY, J. S. (1983): "Noncompliance with the U.S. Tax Law - Evidence on Size, Growth, and Composition", in P. Sawicki, *Income Tax Compliance*, Reston: American Bar Association, pp. 15-111.

HESSING, D. J., H. ELFFERS, H. S. J. ROBBEN and P. WEBLEY (1992): "Does Deterrence Deter? Measuring the Effect of Deterrence on Tax Compliance in Field Studies and Experimental Studies", in J. SLEMROD (ed.), *Why People Pay Taxes*, The University of Michigan Press, pp. 291-305.

LEONARD, H. B. and R. J. ZECKHAUSER (1987): "Amnesty, Enforcement, and Tax Policy", in L. H. Summers (ed.), *Tax Policy and the Economy*, Cambridge: The MIT Press, pp. 55-85.

LERMAN, A. H. (1986): "Tax Amnesty: The Federal Perspective", *National Tax Journal*, Vol. XXXIX, nº 3, pp. 325-332.

MINISTERIO DE HACIENDA (1981): *Boletín de Información de la Dirección General de Tributos*, Madrid: Ministerio de Hacienda.

MOORE, M. H. (1983): "On the Office of Taxpayer and the Social Process of Taxpaying", in P. Sawicki, *Income Tax Compliance*, Reston: American Bar Association,

pp. 275-292.

OLIVELLA, P. (1992): "Las Amnistías Fiscales: Descripción y Análisis Económico", *Papeles de Trabajo. Instituto de Estudios Fiscales*, nº 5/92.

PÉREZ PÉREZ, J. A. (1992): "La regularización fiscal y sus implicaciones económicas", *Hacienda Pública Española. Cuadernos de Actualidad*, Año III, nº 4, pp. 109-117.

SAWICKI, P. (1983): *Income Tax Compliance*, Reston: American Bar Association.

SLEMROD, J. (ed) (1992): *Why People Pay Taxes*, The University of Michigan Press.

STELLA, P. (1989): "¿Operan las Amnistías Tributarias", *Finanzas y Desarrollo*, Diciembre, pp. 38-40.

SUMMERS, L. H. (ed.) (1987): *Tax Policy and the Economy*, Cambridge: The MIT Press.

TEJERIZO LOPEZ, J. M. (1977): "Comentario de la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", in *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, Vol. I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 601-662.