

# MEDIDAS PARA MEJORAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: LAS AMNISTIAS FISCALES

*M<sup>a</sup> José Prieto Jano*

RESUMEN.—En los últimos años se ha producido, en mayoría de las economías occidentales, un aumento espectacular del fenómeno de la evasión fiscal. En este trabajo se ponen de manifiesto algunos de los factores que han contribuido al agravamiento de esta figura. Asimismo la Administración en su intento de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias ha puesto en práctica una serie de medidas, en unos casos incentivadoras, y en otros represoras, que serán objeto de análisis de este artículo. Entre el abanico de medidas propuesto existe una que, por sus peculiares connotaciones, merece mención especial, cual es la implementación de un programa de amnistía fiscal. En último lugar se hace una revisión de las características de las medidas de amnistía utilizadas por la Administración tributaria española.

## 1. INTRODUCCION

No es necesario detenerse mucho para justificar la función de la Hacienda Pública, pues se puede resumir en pocas palabras; no es más que un instrumento al servicio del Estado y de las funciones que a éste se encomiendan. Entre las funciones más importantes que se han encomendado al Sector Público se encuentran el garantizar a los ciudadanos un mínimo de bienestar social mediante la oferta de bienes y servicios públicos. El progresivo crecimiento de los gastos públicos, y su correlativo crecimiento de la fiscalidad para financiarlos, ha ocasionado una mayor incidencia del Sector Público en la economía privada provocando en algunas ocasiones ineficiencias en la asignación de los recursos. Por ello, actualmente existe una amplia polémica sobre el alcance de las tareas concretas que deben asumir las instituciones públicas, es decir,

cuáles son los servicios que deben prestar y cuáles deben dejar en manos de la iniciativa privada.

En el marco del Estado del Bienestar existe un consenso general sobre los medios para financiar estos servicios y actividades públicas; son los impuestos, el sistema tributario en su sentido más amplio, quien debe realizar dicha función, y es la sociedad quien tiene el deber genérico de contribuir a financiar dichas actividades en favor de la misma sociedad. Aunque se ha observado una tendencia cada vez más marcada por parte del Sector Público a recurrir a los mercados de capitales para cubrir los déficits presupuestarios; sin embargo es incuestionable la primacía de la recaudación impositiva como forma de financiación de éste.

Así, no es difícil comprender que la fiscalidad tiene una doble dimensión, la más inmediata consiste en allegar al Sector Público los recursos suficientes para financiar los distintos programas de gastos que se encuentran previstos en los presupuestos anuales, en definitiva, es lo que constituye la finalidad de recaudación. En segundo lugar, la fiscalidad posee también una función distributiva, que consiste en la modificación de la distribución de la renta que resulta del libre juego de la actividad económica. Estas funciones están íntimamente relacionadas, por lo que la forma de articulación de ambas constituye el *quid* para la valoración de un sistema fiscal determinado.

Aparte de la importancia cuantitativa de los impuestos dentro del campo de los ingresos públicos, éstos han adquirido un gran protagonismo en las líneas de investigación de los hacendistas actuales, por su utilización como instrumento de Política fiscal. El manejo de los ingresos impositivos constituye un instrumento beligerante de primer orden que permite a la autoridad económica la consecución de los objetivos de política económica.

## 2. EVASION Y ELUSION FISCALES

El establecimiento y puesta en práctica de un esquema de ingresos impositivos genera un cúmulo de repercusiones sobre el comportamiento individual y la asignación de los recursos en la economía, algunos de ellos buscados por la autoridad que dirige la política económica, y otros no deseados. Dentro de estos últimos efectos se encuentran aquéllos que motivan al contribuyente a incumplir sus obligaciones tributarias. Entre las formas convencionales de incumplimiento de las obligaciones tributarias se encuentra la elusión y evasión fiscales, así como el desarrollo de actividades encuadradas dentro de la economía sumergida.

La distinción entre elusión y evasión fiscales versa en las diversas connotaciones que se extraen de sus conceptos. La elusión de un impuesto por un individuo obligado a su pago, consiste en modificar su comportamiento de manera que se reduzca o elimine su deuda tributaria; en este caso no hay nada ilegal en la conducta del individuo, pues, los medios que utiliza

son legales<sup>1</sup>. Por el contrario la evasión o fraude fiscal consiste en dejar de pagar impuestos por medios ilegales de forma voluntaria.

La amplitud del fenómeno de la evasión fiscal, o en términos más genéricos, de incumplimiento de las obligaciones tributarias, es un hecho constatado en la mayoría de las economías occidentales, cuyo estado de industrialización es avanzado. Según las estimaciones realizadas en los distintos países europeos y norteamericanos las actividades fraudulentas fiscales han llegado a alcanzar aproximadamente un 10 por ciento de la actividad económica en términos brutos.

Es importante destacar el fenómeno, sobre todo, por las consecuencias perjudiciales que acarrea para la economía, entre ellas se destacan como más importantes las siguientes:

- Por la pérdida de ingresos para la Administración tributaria. En la medida que esto ocurra la Administración recurrirá a otras fórmulas con el fin de que no se produzca una alteración en el equilibrio presupuestario, cuales son entre otras aumentar la presión fiscal soportada en su mayor parte por las rentas cuyo control es más fácil para las autoridades fiscales, las rentas del trabajo.

- Intimamente relacionado con el efecto anterior, y como consecuencia del mismo, se provoca al mismo tiempo una alteración en términos negativos en la equidad de la distribución de la renta de los individuos, que soportan esos mayores tipos impositivos, y quienes perciben una gran diferencia entre la pérdida de utilidad por el pago de mayores impuestos y los beneficios recibidos de aquellos que deciden defraudar.

- Por la incidencia negativa en la exactitud del cálculo de los indicadores económicos, cuya mayor importancia se muestra en la medición del PNB y el nivel de desempleo.

- Se produce una distorsión en la localización de los factores y una ineficiencia en la asignación de los recursos, precisamente por el trasvase de recursos de actividades económicas registradas fiscalmente a otras encuadradas en la economía sumergida.

La investigación en este área de la Hacienda Pública ha sido muy prolija en cuanto a modelos teóricos se refiere. Todos los modelos de evasión fiscal parten del artículo seminal de Allingham y Sandmo (1972), en él se analiza un modelo de evasión fiscal en la imposición directa sobre la renta abordado desde un enfoque microeconómico, donde la determinación de la elección de evadir, o no, por parte del individuo está basada en la teoría

1 Normalmente el individuo aprovecha áreas grises de la legislación y los mecanismos de elusión cambian con rapidez debido a las reacciones legislativas de las autoridades tributarias. Por tanto, para el uso de esta figura se requiere del conocimiento de las diversas formas jurídicas y económicas en que puede concretarse una actividad y por tanto sus variadas formas de manifestación en el universo tributario.

de selección de cartera, bajo condiciones de riesgo e incertidumbre. A partir de dicho artículo, la investigación en estas dos últimas décadas, paralela al agravamiento de este fenómeno generalizado en toda la cultura occidental, se ha abordado desde multitud de facetas de manera que permiten tener una concepción más amplia de la evasión fiscal.

A pesar de que no caben dudas acerca de dichos avances se necesita contrastar hipótesis con el actual comportamiento de los contribuyentes y la Administración tributaria, así como resolver sus ambigüedades.

Asimismo la evidencia empírica con el fin de dar dimensión al fenómeno de la evasión fiscal, ayudada por la teoría económica y la econometría, no han podido plenamente establecer unas predicciones perfectas acerca de los efectos de algunos de los factores que tienen influencia en este entramado que constituye la evasión fiscal. Esto es así, porque en el diseño de la política fiscal, en la que se considere el fenómeno de la evasión fiscal, se requieren estimaciones precisas de la elasticidad de los distintos factores que inciden en ésta, y estas estimaciones sólo pueden ser obtenidas por rigurosas contrastaciones empíricas. Así, ante estos hechos, el número de trabajos empíricos destinados a la contrastación de los modelos teóricos son aún muy escasos Pyle (1991). Esto en cierta medida puede ser lógico, ya que la evasión fiscal significa ocultar la renta impositiva de los contribuyentes a las autoridades fiscales, y por ello no se dispone de estadísticas muy precisas acerca de la verdadera extensión de la evasión fiscal. A todo lo anterior se suma la distinta producción de datos por parte de las Administraciones tributarias, los cuales están en función de los medios técnicos de que dispongan.

Ante tales niveles de defraudación fiscal, la Administración tributaria, como institución dotada de medios materiales y humanos para la realización de las actividades encomendadas a la Hacienda Pública y hacer efectivo el sistema tributario, se propone como uno de los objetivos prioritarios el conseguir de sus ciudadanos, los contribuyentes, el mayor grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, dadas las altas cotas de incumplimiento alcanzadas en los últimos años. De no conseguir poner freno a esta situación se producirá el mejor caldo de cultivo generador de la mayor crisis fiscal de la historia.

### III. FACTORES QUE INFLUYEN EN EL INCUMPLIMIENTO DE LOS IMPUESTOS.

Se han realizado diversos estudios por los distintos gobiernos, ayudados por las aportaciones de la comunidad científica en este ámbito de la Economía Pública, a fin de tratar de identificar los factores que influyen en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Entre los factores que se han identificado como más influyentes en las decisiones de incumplir con las obligaciones fiscales, se apuntan los siguientes:

### 3.1. EL AMBIENTE LEGAL EN GENERAL

- La complejidad de las normas tributarias. La creciente complejidad de las normas tributarias tiende a disminuir el nivel general de cumplimiento, en la medida en que dificulta la comprensión y posterior aceptación de los impuestos, el contribuyente repudia sus obligaciones principales de pago, así como las formales (Eseverri, 1990, p. 157).

- La efectividad en la aplicación de las leyes tributarias. Existe una estrecha relación entre la capacidad para aplicar las leyes tributarias y el riesgo de los individuos a la hora de decidir el cumplimiento de sus obligaciones. Así, a medida que la capacidad para aplicar las leyes tributarias disminuye, proporcionalmente disminuye el riesgo de los contribuyentes y sólo en ciertos individuos aumenta la tendencia a defraudar. Se debe puntualizar que las consideraciones éticas también influyen en este caso. Algunas personas cuya propensión al riesgo es alta cumplirán escrupulosamente con sus deberes tributarios, en cualquier situación, por sus propias convicciones éticas. Otras personas con la misma propensión al riesgo incumplirán siempre que se presente la oportunidad para hacerlo. En algún punto intermedio de estos dos extremos están aquéllos que sopesan las consecuencias de sus acciones, a partir de las cuales decidirán cumplir o no con sus obligaciones fiscales.

### 3.2. FACTORES CIRCUNSTANCIALES

- Nivel de ingresos y gravamen impositivo. La renta del contribuyente muestra en definitiva la capacidad de pago para su contribución a la cobertura de los gastos públicos. Este individuo puede establecer una comparación entre la renta inicial y la renta después de haber pagado sus impuestos. La percepción de una carga excesiva de gravamen sobre su renta distorsiona los cálculos presupuestarios y de eficiencia económica del propio individuo, lo que constituye una justificación plena de las actitudes evasoras, Raymond (1987). Asimismo, el individuo considera dichas actitudes en legítima defensa ante un fisco que *como sea* ha de recaudar los ingresos previstos en sus planes.

Se puede constatar que los contribuyentes sometidos a elevados tipos impositivos muestran una probabilidad bastante alta de defraudar.

Debe distinguirse, a su vez, entre carga tributaria real y la percepción de la misma por el contribuyente.

La carga tributaria suele estar representada por la suma de los tributos que el contribuyente debe pagar más la carga de impuestos que le son trasladados. La percepción de la carga por el individuo debería coincidir con la carga real, pero normalmente no ocurre así. En la tributación directa si suelen aproximarse los cálculos del individuo, ya que percibe el pago del impuesto como una reducción del poder de compra. En cambio en la imposición indirecta la percepción del gravamen muchas veces es absorbi-

da por el precio de mercado del bien o servicio adquirido, mostrándose menos reticente a aceptar este tipo de impuestos indirectos en comparación a los directos y, por tanto, tendrá menor propensión a evadirlos. A este fenómeno tributario se le conoce con la denominación de *anestesia fiscal*.

- La inflación. Las tasas de inflación elevadas en una economía afectan a la renta del individuo erosionando el valor real de su renta disponible González Páramo et al. (1987, p. 126). Dicha erosión se ocasiona por dos hechos básicos, cuales son, en primer lugar, la denominada *progresividad en frío*, consecuencia del incremento nominal o monetario de la base en la tarifa impositiva y de la pérdida de valor de las deducciones establecidas en términos monetarios normalmente; y en segundo lugar, el aumento de la carga tributaria real provocada por la anticipación del pago de impuestos mediante la oportunas retenciones respecto a ciertos rendimientos y pagos fraccionados.

- La eficiencia de la Administración tributaria. Los contribuyentes pueden mostrarse renuentes a pagar sus impuestos si existe una frágil relación entre éstos y la Administración tributaria, con consecuencias perniciosas para la moralidad y recaudación tributarias, derivada de la mala organización práctica de dicha relación.

Corresponde a la Administración tributaria y a sus administradores organizarse de modo que funcione con la mayor eficiencia y eficacia posibles, siendo necesario para ello la existencia de una organización administrativa interna sólida y en la que puedan confiar los contribuyentes, como requisito esencial para el logro de más amplios cumplimientos en materia tributaria.

### 3.3. LA ÉTICA DEL CONTRIBUYENTE

Definida como el conjunto de normas de comportamiento que rigen a los contribuyentes ciudadanos en relación con su gobierno. Los factores que destacan en este sentido.

- Nivel de confianza en el gobierno. El ciudadano, votante del grupo que le ha de representar en el gobierno del país al que pertenece, en la medida que observe que los objetivos de este grupo no coincidan con los suyos propios mostrará cierta repulsa al pago de sus impuestos. A esto, se une la percepción de la utilización de los recursos y la transparencia de los gastos que ofrecen las autoridades. Si el individuo percibe cierta corrupción en el manejo del gasto público, esto afectará de forma negativa a su conciencia respecto al cumplimiento de sus obligaciones.

- Percepción de la igualdad de trato entre los contribuyentes. El sistema fiscal, utilizado como instrumento para financiar los gastos públicos, se aprecia de forma un tanto abstracta por la mayoría de los individuos que los soportan. Existe una falta de percepción en el intercambio entre la con-

tribución efectiva y el beneficio derivado de la prestación de los servicios públicos. No ocurre así en las transacciones efectuadas por los individuos en el mercado. Un consumidor racional, con unas preferencias dadas y una restricción presupuestaria fijada por su renta, antes de efectuar una determinada transacción compara la utilidad que espera obtener de la última unidad consumida del bien con la desutilidad o pérdida de poder adquisitivo que origina la compra.

La comparación de utilidades no se produce en los bienes y servicios prestados por el Sector público. Esto se debe a que la participación en el consumo del bien o servicio no se supedita al pago, además de que dicha participación en el consumo no reduce los beneficios obtenidos por todos los demás consumidores. Siempre habrá individuos que no sean capaces de establecer un vínculo positivo entre lo aportado mediante impuestos y el beneficio recibido, lo que será motivo suficiente para incumplir sus obligaciones tributarias.

- Percepción de la evasión tributaria. Este factor se corresponde con la equidad horizontal en el proceso de imposición de las obligaciones tributarias. Los contribuyentes se pueden ver agraviados por discriminaciones legales como pueden ser privilegios tributarios otorgados a ciertos individuos, que en el caso de un programa de amnistía estarían dirigidos a individuos con un pasado delictivo en términos tributarios. Esto incide negativamente en la conciencia de los contribuyentes considerando comportamientos en un principio inaceptables, en su ética personal, en comportamientos aceptables.

- Percepción del efecto de las sanciones legales y sociales. Tiene que ver este factor con la impunidad legal o la tolerancia de la Administración tributaria y el rigor administrativo ante el incumplimiento tributario. Se podrían citar hechos, en este sentido, tales como la ineficacia de las acciones administrativas, prácticas dilatorias en los procedimientos tributarios, y la inexistencia de desaprobación social ante acciones evasoras, lo que inducen al contribuyente a incumplir sus obligaciones aumentando la probabilidad de defraudar.

Una vez realizada esta exposición de factores y explicitado su contenido, cabe hacer una matización, cual es que dichos factores no se pueden considerar como departamentos estancos, o que en los individuos se den de forma única, sino que por el contrario éstos se incluyen en la toma de decisiones del individuo, acerca de cumplir o no cumplir con sus obligaciones fiscales, como una combinación de todos ellos. Así, el individuo sopesará internamente dicha combinación, que le conducirá a inclinarse por un lado u otro de la balanza.

El análisis de este área de investigación de la Hacienda Pública, a la vista de los factores expuestos en líneas precedentes, requiere de un estudio de carácter pluridisciplinar. Se ha constatado en múltiples ocasiones la dificultad, que en muchos casos se torna en la imposibilidad, de separar el

aspecto jurídico del aspecto económico en el que se encuentra inserto el sistema tributario. A estos aspectos deben añadirse el psicológico, el social y el aspecto político, en la medida en que todos ellos contribuyen al conocimiento de las opiniones, actitudes y comportamiento de los individuos ante los hechos fiscales, tales como sentimientos respecto a los impuestos, aceptación del sistema fiscal, y la evasión y elusión fiscales, a la vez que los poderes públicos deben también conocerlos para integrarlos en el diseño y la toma de decisiones de Política fiscal.

Los gobiernos, o con más precisión, las autoridades fiscales pueden, hasta cierto punto, limitar las opciones y oportunidades de incumplimiento. Para ello utilizarán los medios a su alcance, tales como medidas y controles más estrictos, programas de concienciación y educación tributaria, todas ellas con mayores o menores costes de imagen para el grupo político en el poder.

#### 4. MEDIDAS PARA MEJORAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Las medidas susceptibles de ser puestas en práctica para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias suelen clasificarse básicamente en dos tipos, cuales son las medidas incentivadoras del cumplimiento y las medidas disuasorias del incumplimiento tributario.

##### 4.1. MEDIDAS INCENTIVADORAS DEL CUMPLIMIENTO

Consisten en una serie de medios modernos que se han ido imponiendo por diversos países para el mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones para con el fisco, cuales son las distintas técnicas de asistencia e información a los contribuyentes Picard (1992).

- Sistemas de información puestos a disposición del contribuyente con la finalidad de restar complejidad en la liquidación del impuesto sobre la renta principalmente con la suficiente información para su cálculo, mediante avanzados medios informáticos.
- Programas de educación tributaria, que consisten en un conjunto de medidas dirigidas a estimular el nivel de la moral fiscal de los contribuyentes de un país. Básicamente consistirían en la divulgación en los centros educativos o mediante difusión publicitaria de aspectos tales como de solidaridad social de los impuestos, o la vinculación entre ingresos y gastos públicos.
- Apertura de líneas de diálogo y concertación entre la Administración tributaria y los profesionales o asesores fiscales que trabajan con los contribuyentes, para una mejor comprensión de los problemas que presentan sus clientes y la prevención de errores y situaciones conflictivas que se presenten en el día a día.



## 4.2. MEDIDAS DISUASORIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

### 4.2.1. Medidas preventivas

El cumplimiento de las obligaciones tributarias no tendría necesidad de represión cuando los contribuyentes tienen conciencia de que existe cierto control a través de medidas que previenen la posible defraudación de los impuestos. Constituyen un intento por parte de la Administración tributaria de restablecer los principios ideales de un buen sistema fiscal. Sin ánimo de ser exhaustivos se pueden citar las siguientes:

- Simplificación de las normas tributarias. Esto significa realizar un gran esfuerzo para establecer normas tributarias claras, concretas e inteligibles, evitando también la excesiva abstracción de las mismas.

Asimismo, se debe buscar un equilibrio entre la excesiva simplicidad y la excesiva complejidad del sistema tributario. Dado que la complejidad en cierta medida viene determinada por las nuevas necesidades funcionales de los Estados modernos, consecuencia de la internacionalización de las relaciones económicas y financieras, lo que lleva a los individuos a idear métodos muy sofisticados de defraudación. Por ello se propugna la mejora del intercambio de información entre administraciones tributarias a nivel nacional e internacional, y el aumento de la flexibilidad de las normas.

- Disminución de la presión fiscal indirecta para los contribuyentes, así como disminución de los costes de gestión e inspección para la Administración tributaria.

- Evitar la doble imposición tanto a nivel nacional debido a la posible existencia de distintos niveles de gobierno, como a nivel internacional mediante acuerdos o convenios de doble imposición.

- Utilización de métodos simplificados de determinación de las bases imponibles, evitando la utilización de aquéllos basados en estimaciones indirectas que muchas veces provocan situaciones de injusticia fiscal.

- Limitación al máximo de excepciones, exenciones y bonificaciones, o lo que en términos generales constituyen los gastos fiscales para la Administración.

- Reducción de las denominadas obligaciones formales, simplificando los procedimientos de declaración y formularios de los impuestos.

- Utilización de sistemas de retenciones y pagos fraccionados, porque significa asegurar en parte la recaudación futura, eso sí mejorando su cálculo para aproximarlos a su posterior pago.

### 4.2.2. Medidas represoras

Se trata de medidas de protección para la Hacienda Pública dotadas de un carácter represivo desarrolladas no sólo en el ámbito del Derecho

penal, sino preferentemente en campo de la actuación administrativa. La represión del incumplimiento se realiza básicamente mediante:

- Prerrogativas y facultades de que dispone la Administración tributaria para efectuar el descubrimiento de las infracciones cometidas, sin la cuales la represión resultaría difícil hacerla efectiva.
- Establecimiento de un sistema eficaz de infracciones tributarias para la represión del fraude fiscal. Paralelamente se ha de desarrollar la regulación de las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias, que sean realistas y que permitan graduarse en función de las características de las conductas de los infractores.
- Configuración dentro de la estructura tributaria de la figura del delito fiscal, cuya sanción sería de carácter penal y no administrativo.

## 5. LAS AMNISTIAS FISCALES

### 5.1. ANÁLISIS ECONOMICO

Por amnistía fiscal, en términos genéricos, y según las aportaciones realizadas por los distintos investigadores en este área de la doctrina hacendística, 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, o haberlo hecho parcialmente, de los impuestos correspondientes a periodos precedentes y que ahora, declaran por entero Lerman (1986).

En principio se podría considerar a las amnistías fiscales como medidas utilizadas por las autoridades tributarias para incentivar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, puesto que implicarían de alguna forma figuras como la condonación de sanciones o la concesión de cualquier de incentivo o rebaja en el tipo de interés de demora respecto a las deudas tributarias correspondientes a impuestos no declarados en el pasado.

A veces, estas medidas generan expectativas de futuras condonaciones produciendo un efecto contrario al buscado, al animar al incumplimiento.

Se trata, pues, de una medida, de entre el abanico de opciones con que cuenta la Administración, especial para evitar el incumplimiento, especial por la enjundia que encierran sus connotaciones. Es esta la razón por la que no se ha considerado oportuno incluirla en la clasificación realizada en líneas precedentes, pues observada con cierta distancia consistiría en una medida combinación de las que se han explicitado con anterioridad.

Las distintas facetas desde las que se puede observar la instrumentación de esta medida en los programas de política fiscal implementados por los distintos gobiernos, se pueden sintetizar en las siguientes:

- Han sido utilizadas como fórmulas populares políticamente para generar incrementos en los ingresos gubernamentales disminuidos por los diversos acontecimientos económicos y fiscales acaecidos en el

momento, cuales son principalmente la magnitud de la evasión fiscal estimada, las características propias del sistema impositivo, el nivel de los déficits presupuestarios provocados por gastos excesivos, o por el propio funcionamiento de la Hacienda de cada país, tanto desde el punto de vista de su organización como de la eficiencia alcanzada en sus objetivos propuestos.

- Se han implementado como programas insertos en un proceso transitorio de cambio del sistema impositivo, tal como ocurrió en la reforma del sistema fiscal español de 1977, en la que se concedió amnistía para las rentas de las personas físicas y de las sociedades, lo que permitió una mejor adaptación al nuevo sistema impositivo.

- Las amnistías fiscales en ocasiones se han aplicado para romper con la estructura de las sanciones no acorde con el avance del sistema económico y la complejidad de las relaciones entre agentes económicos, así como por la aparición de fórmulas sofisticadas de fraude fiscal, siendo ésta una ocasión propicia para el endurecimiento en la ejecución del procedimiento de recaudación, elevación de las sanciones y aumento en la probabilidad de inspección (Leonard y Zeckhauser 1987 p. 56-57).

- A veces se han utilizado estos programas de amnistía para reducir el volumen de trabajo acumulado en la Administración tributaria, especialmente por lo que a las unidades de recaudación e inspección se refiere, cuando existe un elevado número de casos pendientes, que dificultan la implementación efectiva del procedimiento de cobro.

- Se han empleado como programas para la reducción del excesivo déficit público ocasionado por la mala gestión en la utilización de los recursos destinados a la prestación de los bienes y servicios públicos presupuestados.

- Es una fuente barata de ingresos en la medida que coadyuvan a la disminución de los costes indirectos de la Administración tributaria en la persecución activa del fraude<sup>2</sup>, tales como los costes de inspección, administrativos, judiciales, etc.

Derivado de lo anteriormente expuesto se pueden determinar, en términos generales, las ventajas e inconvenientes de la puesta en marcha de un programa de amnistía, a las que se hace referencia seguidamente.

Entre las ventajas, y desde un punto de vista gubernamental, se establece que las amnistías son beneficiosas porque generan ingresos adicionales que de otra forma nunca o difícilmente serían recaudados. También son introducidas en contextos de desequilibrio presupuestario, en los que el sistema tributario experimenta un fuerte cambio en todas sus figuras impositivas como es el caso de la amnistía de Argentina, Stella (1991), también

2 Stella (1991, p. 399) establece que, existen diversas experiencias llevadas a cabo en Estados Unidos a nivel estatal acerca de la relación entre los ingresos recaudados y costes de inspección.

se han incluido en planes del gobierno instrumentados para acabar con el déficit público.

En opinión de Malik y Schwab (1991), la implementación de una amnistía implica que mucha gente gane y nadie pierda; el gobierno recauda más ingresos impositivos, pero únicamente de aquellas personas que encuentran que el beneficio de cumplir con la ley fiscal es mayor que el coste.

Entre las desventajas que producen las amnistías fiscales, la que en mayor medida ha sido utilizada por los diferentes detractores de éstas consiste en que una amnistía podría inducir a los contribuyentes honestos a eludir el pago de impuestos en el futuro. Las razones de esta conducta son, entre otras, el convencimiento de la incapacidad de la Administración para detectar rentas evadidas y la evidencia de la injusticia de un sistema fiscal que trata mejor a los evasores que a los contribuyentes honestos. Así, lo han puesto de manifiesto Lerman (1986), Leonard y Zeckhauser (1987) y Alm y Beck (1990).

Por lo que a la investigación en amnistías fiscales se refiere, ésta es en gran medida deudora de los desarrollos teóricos alcanzados, hasta la fecha, en el campo de la evasión fiscal. Se puede afirmar que el tema de las amnistías fiscales se encuentra aún en su fase inicial de desarrollo, por lo que no existe una amplia literatura acerca de su modelización.

Básicamente los trabajos efectuados hasta la fecha se corresponden con modelos de corte microeconómico, que incorporan en el modelo primigenio de Allingham y Sandmo (1972), la probabilidad de que sea implementado un programa de amnistía fiscal y su incidencia en el comportamiento de los individuos a la hora de decidir declarar, declarar parcialmente, o simplemente no declarar su renta.

La diversidad de opiniones sobre las amnistías tributarias, unas favorables y otras detractoras sobre su implementación por parte de los gobiernos, no han tenido el exigido rigor científico mediante análisis teóricos y empíricos que avalen, cualquiera que sea, la postura adoptada.

Es más, no existe un modelo teórico global que explique todos los beneficios y costes de la aplicación de una amnistía, y que tenga la suficiente capacidad de predicción de los efectos derivados a largo plazo de la utilización de esta medida que redundarían en la mejora de la moral fiscal, así como en la recaudación de ingresos futuros Olivella (1991).

La dificultad en la predicción de dichos efectos se deriva de la imposibilidad de separar los ingresos derivados de la propia medida de amnistía en sí de aquellos derivados del reforzamiento de los controles de la inspección, e incluso en algunos casos los ingresos derivados de la incorporación en la amnistía de individuos que ya estaban bajo investigación por irregularidades tributarias detectadas con anterioridad a la medida Alm y Beck (1993).

Todos los estudios realizados a nivel teórico acerca de las amnistías fiscales están basados en el análisis de estática comparativa y referidos a un

único periodo de tiempo, lo que no es realista en la medida que las decisiones de declarar o no, ante la implementación de una amnistía fiscal, influyen en las decisiones de los años posteriores. Algunos autores han apuntado que esto podría ser solventado utilizando un modelo con renta permanente o basado en la teoría del ciclo vital, aunque la complejidad de su planteamiento hace que en la práctica aún no se haya planteado.

## 5.2. ANÁLISIS DEL CASO ESPAÑOL

Al tratar temas como el que nos ocupa, las amnistías fiscales, y especificado para un país concreto, en nuestro caso España, se debe hacer previamente un análisis desde el punto de vista de la normativa vigente en el mismo, puesto que al tratarse de una medida de política económica, en cada país puede variar su regulación normativa, así como los distintos aspectos que componen su definición y contenido.

La doctrina científica establece una diferenciación entre los términos regularización y amnistía fiscales.

La regularización, en primer lugar, se asimila a la *actualización* de los valores de los activos fijos materiales que figuran en la contabilidad de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Así, por ejemplo, se expresaba en la Ley 1/79, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1979.

Tradicionalmente, esta forma de regularización lleva consigo una consecuencia inmediata: la exoneración de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del propio acto de actualización. Por el contrario, su régimen exonerativo no se extiende a aquellos activos que hubieran sido ocultados a la Administración tributaria.

Esta ventaja fiscal se otorga, porque la depreciación monetaria, a consecuencia de los procesos inflacionistas, altera los valores contables, tanto en la estimación de los elementos patrimoniales, como en el cómputo de los ingresos y gastos; de forma que la contabilidad deja de reflejar la verdadera estimación patrimonial de la empresa, falseando su rentabilidad. En otros casos, la concepción de la regularización como actualización de valores contables obedece a razones de política económica.

Por *regularización*, propiamente dicha, la doctrina entiende la posibilidad de cumplir, durante un periodo de tiempo determinado, con las obligaciones fiscales que se incumplieron en ejercicios devengados no prescritos, sin sanciones y con mayores o menores facilidades de pago, pero sin modificar la cuantía de dichas obligaciones.

En cambio, por *amnistía* total o parcial, se entiende la posibilidad de cumplir, durante un tiempo determinado, con las obligaciones fiscales que se incumplieron en ejercicios devengados no prescritos; pero con una minoración total o parcial de tales obligaciones sin sanciones, a través de un nuevo sistema de cálculo de la cuota tributaria distinto del que se aplicó en periodo voluntario Cordón (1991).

En España se pueden señalar como medidas de amnistía y de regularización las contenidas en la Ley 50/77, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, y en la Ley 18/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### 5.2.1. Medidas contenidas en la Ley 50/77

En la Ley 50/77 la condonación fiscal consistió en una moratoria que permitía la exoneración de las cuotas pendientes por los Impuestos sobre la Renta y Sociedades mediante una nueva declaración.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de los individuos la Ley preveía la posibilidad de regularización voluntaria de la situación fiscal referida a las rentas percibidas en 1976, para lo cual debería presentar la oportuna declaración. Este tipo de regularización produjo los siguientes efectos:

— Las cuotas resultantes en dicha declaración correspondientes a 1976, no fueron objeto de sanción ni recargo, así como tampoco se liquidaron los intereses de demora.

— Los rendimientos procedentes de nuevas fuentes, bienes patrimoniales, los signos externos, y las circunstancias familiares o personales, consignados en las declaraciones, no podrían ser considerados ni utilizados por la Administración tributaria en la comprobación e investigación de ejercicios finalizados antes del 1 de enero de 1976, tanto por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas físicas como por los impuestos a cuenta.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, las medidas de condonación permitían a las empresas presentar un nuevo balance contable al 30 de diciembre de 1977, que reflejase su situación patrimonial exacta, cuyas modificaciones o alteraciones no serían sancionadas.

Ante tales medidas podemos observar que se trataba de una amnistía fiscal en todos sus términos. Dicha amnistía estuvo reforzada por una serie de medidas soporte para mejorar el cumplimiento de las nuevas obligaciones para con Hacienda, las cuales fueron la introducción de la figura del delito fiscal en el Código Penal y el intento de levantamiento del secreto bancario, a la vez que se dotó a la Administración Tributaria de mayores medios materiales y humanos en el ámbito de la gestión recaudación e inspección.

La Ley 50/77, se circunscribió en un contexto de aceptación social del nuevo sistema tributario, asociado a un cambio de las reglas del juego político, lo que permitió un gran consenso entre las distintas fuerzas políticas y sociales en la necesidad de la reforma.

La amnistía implementada incluso ayudó a la implantación gradual de la nueva estructura tributaria, que rompiera con la situación existente de injusticia fiscal en la redistribución de la renta y de fraude generalizado, mediante la política de borrón y cuenta nueva para aquéllos individuos que se encontraran en una situación irregular, dentro del corsé explicitado en

líneas precedentes. Aunque dichas medidas provocaran en algunos casos situaciones injustas, inicialmente frente aquéllos que hubieran venido cumpliendo fielmente sus obligaciones fiscales, y para periodos futuros porque puede derivar en incumplimientos, si se generan expectativas de nuevas medidas de condonación fiscal. En opinión de Cruz Amorós (1986 p. 75), también favoreció la creencia en los contribuyentes de que el Estado iría concediendo, sucesivas amnistías, por lo que resultó en muchos casos más rentable seguir defraudando. Por otro lado la redacción legal fue muy confusa, provocando constantes problemas en vez de resolverlos.

Desde la Ley 50/77, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, se han producido muchos cambios desde el punto de vista económico, tributario y político.

Centrándonos en los aspectos tributarios, durante la década de los ochenta, el desarrollo y aplicación del sistema tributario no funcionó como en principio se esperaba por una serie de hechos —que sin pecar de exhaustividad— se sintetizan en los siguientes:

- Un aumento espectacular de la presión fiscal por causa del incesante crecimiento del gasto público.
- El empeoramiento del sistema como consecuencia de la política de parches impositivos, con la única finalidad de obtener una mayor recaudación, aunque a costa de la racionalidad, equidad, eficiencia económica y seguridad jurídica.
- Disminución de las garantías del contribuyente, como consecuencia de la incapacidad de contener el crecimiento del gasto y el déficit público, a lo que se suma la falta de eficiencia y eficacia de la Administración tributaria en la lucha contra el fraude. Todo ello se plasma en preceptos en materia de procedimiento, infracciones y sanciones tributarios en los que se pone de manifiesto las potestades y privilegios de Administración frente a situaciones de indefensión de los contribuyentes, sin otra justificación que la de recaudar, como sea, los ingresos necesarios para compensar los excesos del gasto público y las pérdidas de ingresos por evasión.

### *5.2.2. Medidas contenidas en la Ley 18/91*

Con la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se implementa una nueva medida de regularización fiscal. La Ley 18/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre la renta de las Personas físicas, en sus Disposiciones Adicionales decimotercera, y decimocuarta establecen la posibilidad de realizar una regularización tributaria hasta el 31 de diciembre de 1991, a través de dos procedimientos distintos: canje de activos financieros y presentación de declaraciones complementarias. Cualquiera que sea el sistema elegido, la finalidad perseguida por la Administración es la de posibilitar en el futuro una mejora en el nivel de cumplimiento fiscal.

### 5.2.2.1. Disposición Adicional decimotercera

La disposición adicional decimotercera introduce un nuevo procedimiento de regularización tributaria, cual es el canje de Pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o de Navarra por activos de Deuda Pública Especial, de tal forma que las rentas o patrimonios materializados y aflorados en tales títulos no tributan.

El plazo permitido para el canje de activos estuvo comprendido desde el 8 de junio hasta el 31 de diciembre de 1991.

Las características financieras recogidas en el apartado dos de la citada Disposición son las siguientes:

a) La Deuda Pública Especial estará representada mediante anotaciones en cuenta, tendrá carácter nominativo y no será transmisible, salvo a título mortis causa.

b) La Deuda Pública Especial se emitirá al descuento, fijándose su precio efectivo de suscripción de forma que el rendimiento resultante sea del 2 por 100 anual.

c) El vencimiento ordinario de los activos de la Deuda Pública Especial, que será a los seis años de su emisión, tendrá lugar en 1977, pudiendo efectuarse en una o más fechas de dicho ejercicio.

d) Los sujetos titulares de los activos de la Deuda Pública Especial podrán optar libremente cada año, en la fecha o fechas que se determinen, por su amortización anticipada, solicitándolo a través de las entidades gestoras del mercado de la deuda pública en anotaciones. El precio de amortización de los activos será el de suscripción incrementado por los intereses corridos desde la fecha de suscripción hasta la de amortización.

El régimen fiscal de la Deuda Pública Especial presenta las siguientes características:

- La no sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.
- Los rendimientos del capital mobiliario, rendimientos en este caso implícitos, o en su caso los incrementos de patrimonio procedentes de la amortización de los títulos no estuvieron sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a sus titulares.
- En caso de fallecimiento de su titular, se devengará normalmente el Impuesto sobre Sucesiones, pero la liquidación de la parte del mismo correspondiente a los activos de la Deuda Pública especial quedaría diferida al momento de su amortización ordinaria.
- La relación de suscriptores que las entidades Gestoras estaban obligados a depositar en el Banco España antes del 1 de marzo de 1992 no sería



entregada a la Administración Pública especial. Los datos relativos a la identidad de sus titulares iban a ser absolutamente confidenciales.

- En último lugar, es preciso hacer notar que todos los beneficios fiscales mencionados se pierdan con la amortización anticipada de los activos de la Deuda Pública Especial.

Ante tales ventajas fiscales podemos deducir que el haber establecido como vencimiento de la Deuda Pública Especial el plazo de seis años y teniendo en cuenta que prescribe a los cinco años el derecho de la Administración tributaria para determinar las deudas tributarias, los sujetos pasivos que accedan al canje de sus Pagarés del Tesoro o de sus activos de naturaleza análoga, en definitiva dinero negro, por activos de la Deuda Pública Especial en 1991, habrán conseguido blanquear dicho dinero sin coste fiscal alguno, puesto que, cuando sean conocidos por la Administración sus titulares en 1997 ya habrá prescrito el ejercicio 1991 en el que afloraron todas las rentas o patrimonios ocultos para realizar la inversión y posterior canje.

Si antes del transcurso de los seis años sus titulares optaran por la amortización, como primera medida el Banco España remitirá al Ministerio de Economía y Hacienda la relación de sus normas. Esto implica que, si no ha transcurrido el periodo de cinco años para la prescripción, aún podrá comprobarse por la Administración tributaria el ejercicio 1991 y las posibles inversiones que en el mismo se hubieran efectuado, además de perder todas las ventajas fiscales anteriormente explicitadas.

#### 5.2.2.2. Disposición Adicional decimocuarta

Como alternativa al sistema de la Disposición Adicional 13<sup>a</sup> se establecía la posibilidad de que hasta el 31 de diciembre de 1991 pudieran realizarse, siempre que no mediara requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias o extemporáneas e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles.

De esta forma, quedaban afectados así todo tipo de tributos, entendiéndose este término en el sentido amplio de la Ley General Tributaria: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Afecta tanto a la imposición estatal como local, directa o indirecta, incluso a retenciones a cuenta de otros impuestos. En las declaraciones complementarias a diferencia del canje de activos, cabe aflorar cualquier tipo de rendimientos, activos ocultos, existencias, e incluso incrementos de patrimonio no justificados.

Las ventajas fiscales que se derivan de esta Disposición son las siguientes:

- Condonación de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles por las deudas tributarias. El régimen para las declaraciones

complementarias presentadas sin requerimiento previo que estaba vigente cuando se tomó la medida de regularización venía regulado en el artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria, en el que se permitía la posibilidad de realizar ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo, sin sanciones pero con abono de intereses de demora, cuya cuantía no podía ser inferior al 10 por ciento de la deuda tributaria. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 1992, entró en vigor la nueva redacción del susodicho artículo, con una postura más dura y costosa, de forma que los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirían un único recargo del 50 por ciento, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo podía ser del 10 por ciento si el ingreso se efectuara dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Además si al tiempo de presentar la declaración no se efectuara el ingreso, sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento, el mismo se exigiría vía de apremio con recargo único del 100 por ciento.

- La no interrupción de los plazos de la prescripción. Como se ha dicho en líneas precedentes según el artículo 64 de la Ley General Tributaria, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, plazo que se interrumpe según el artículo 66 del mismo texto legal, por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda Eserverri (1990, p. 173). De esta forma, la presentación por parte del obligado al pago de la deuda de una declaración complementaria supondría que el plazo de cinco años de que dispone la Administración empezaría a contarse de nuevo a partir de la misma, y no desde el día que finalizó el plazo reglamentario para presentarla, que es la regla general. En este caso, el contribuyente quedaría perjudicado por su actuación.

En la Disposición Adicional 14<sup>a</sup> se establece que para las declaraciones que se presentaran antes del 31 de diciembre de 1991, no se interrumpirían los plazos de prescripción de los diferentes impuestos, lo que ofrece una gran ventaja, sobre todo, respecto a aquéllos para los que estuviera a punto de concluir el plazo de los cinco años.

Los resultados de la regularización de la Ley 18/91 fueron de rotundo éxito, a pesar de que durante todo el año, la falta de respuesta de los contribuyentes a la medida anunciaba un esperado fracaso. No fue así, la razón fue que en los últimos días de diciembre de 1991 se concentraron la mayor parte de la participación en canje de activos y presentación de complementarias. El 8 de enero de 1992 Hacienda dio a conocer los siguientes datos oficiales<sup>3</sup>:

3 Ver la Vanguardia, 9 de enero de 1992.

*Resultados de la regularización (en miles de millones de pesetas)*

Territorio fiscal común.....	1.050
Canje de Pagarés .....	880
Pagarés del Tesoro .....	840
Pagarés forales.....	40
Declaraciones complementarias.....	170
País Vasco y Navarra.....	100
-----	
Total de dinero negro aflorado .....	1.150
Patrimonio e IVA <sup>4</sup> .....	285

Los Pagarés que fueron canjeados alcanzaron cerca del 60% de estos títulos, cuyo montante alcanzó 1,4 billones de pesetas de saldo vivo medio semestral. Desde el punto de vista de las declaraciones complementarias, los importes medios aflorados no fueron demasiado cuantiosos, dado que se presentaron 66.000 de estas declaraciones, concentradas el 80% en los últimos días del año.

Algunos expertos atribuyen el éxito de la medida a que en los últimos meses de 1991 se detectaron gran número de casos de fraude en el IVA, a los que se dio amplia difusión en los medios de comunicación. Esto demostraba la mejora en el control cruzado mediante la reciente dotación de medios informáticos.

También se produjo el endurecimiento del procedimiento sancionador en las declaraciones complementarias, según establece la nueva redacción del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, así como una mayor efectividad de las actividades inspectoras con motivo de la liberación de recursos humanos mediante los métodos de determinación de las bases imponibles por rendimientos empresariales por el método de Estimación Objetiva. Por otro lado se produjo la creación de la Agencia Estatal de La Administración Tributaria por el artículo 103 de la Ley de Presupuestos para 1992, cuyos objetivos principales eran la mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante la mejora en la eficiencia y la eficacia de la actuaciones de la organización y la lucha contra el fraude.

## 6. CONSIDERACIONES FINALES

Para terminar únicamente señalar que las medidas de amnistía, principalmente son ventajosas para la Administración porque le permite una mayor recaudación de ingresos, que de otra forma no conseguiría recaudar. El otro lado de la moneda lo constituye la desventaja que les reporta a aquellos individuos honestos, que hayan venido cumpliendo con sus obligaciones.

4 No se incluyen como bases afloradas ya que coinciden en la mayoría de los casos con las bases afloradas en las complementarias de IRPF y sociedades.

Actualmente, se está planteando en nuestro país la nueva regulación del delito fiscal, lo que abre expectativas de una nueva medida de regularización de las situaciones tributarias. Aunque en palabras del Ministro de Economía y Hacienda, Pedro Solbes:

Aun cuando sería positivo para todos favorecer la regularización de las situaciones de economía sumergida, «exculpar» significaría reconocer a quien ha incumplido: «usted ha incumplido y no pasa absolutamente nada». (El Ministro recalcó) este no es un buen ejemplo, (y se mostró partidario de buscar una fórmula de compromiso entre ambos elementos, en todo caso añadió) «no creo que sea el momento para amnistías fiscales».

#### BIBLIOGRAFIA

- Albi Ibáñez, E.: «Elusión y Evasión fiscales: La investigación económica», *Hacienda Pública Española*, IEF, nº 115, 1990, pp. 251-265.
- Allingham, M. y Sandmo, A.: «Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis», *Journal of Public Economics*, nº 1/1972, pp. 323-338.
- Alm, J. y Beck, W.: «Tax Amnesties and Compliance in The Long Run: A Time Series Analysis», *National Tax Journal*, vol. 46, nº 1, 1993, pp. 53-60.
- Alm, J. y Beck, W.: «Tax Amnesties and Tax Revenues», *Public Finance Quarterly*, vol. 18, nº 4, 1990, pp. 433-453.
- Alm, J. y Beck, W.: «Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties», *Southern Economic Journal*, vol. 57, nº 4, April 1991, pp. 1042-1053.
- Alm, J., Mckee, M. y Beck, W.: « Amanzing Grace: Tax Amnesties And Compliance», *National Tax Journal*, vol. 43, nº 1/1990, pp 23-37.
- Andreoni, J.: «The Desirability of a Permanent Tax Amnesty», *Journal of Public Economics*, nº 45, 1991, pp. 143-159.
- Angelini, J.: «Federal Tax Amnesty: The Technical Issues», *Taxes*, March 1987, pp. 194-206.
- Cowell, F. : «The Economic Analysis of Tax Evasion. A Survey», *Bulletin of Economic Research*, vol. 37, nº 3, 1985, pp. 163-193.
- Crane, S. y Nourzad, F.: «Tax Rates and Tax evasion: evidence from California Amnesty data», *National Tax Journal*, vol. 43, nº 2, pp. 189-199.
- Cruz Amorós M. y Carbajo Vasco, D.: «Mejoramiento y Simplificación del Sistema Jurídico Tributario», *Actas de la XVIII Asamblea General del CIAT*, IEF, Madrid 1986, pp. 43-83.
- Dubin, J., Graetz, M. and Wilde, L.: «State Income Tax Amnesties: Causes», *The Quarterly Journal of Economics*, August 1992, pp. 1057-1070.
- Eseverri, E.: «Límites al deber de contribuir», *Revista de Estudios Económicos*, nº 1/1990.
- Ferreiro Lapatza, J. L.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1991.
- Fisher, R. et alt.: «Participation in Tax Amnesties: The individual Income Tax», *National Tax Journal*, vol. 42, nº 1, pp. 15-27.
- González Páramo, J.M. el al: «El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Notas para un balance», *Papeles de Economía Española*, nº 30-31, 1987, pp. 108-137.
- Hasseldine, J.: «Increasing Voluntary Compliance: 'The Case of Tax Amnesties'», *Australian Tax Forum*, nº 6 1989, pp. 510-523.
- Jackson, I.: «Amnesty and Creative Tax Administration», *National Tax Journal*, vol. 39, nº 3, 317-323.

- Lagares Calvo, M.: «La aceptación social del sistema tributario: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» en *Hacienda Pública en la Democracia*, Ariel Economía, 1990, pp. 109 a 131.
- Lagares Calvo, M.: «Tareas para la Política Fiscal en España», *Papeles de Economía Española*, nº 30-31, 1987, pp. 64-84.
- Landsberger, M. and Meilijson, I.: «Incentive Generating State Dependent Penalty System», *Journal of Public Economics*, 19/1982, pp. 333-352.
- Leonard, H. and Zeckhauser, R.: «Amnesty, Enforcement, and Tax Policy», *Tax policy and the Economy*, vol. 1, 1987, pp. 55-85.
- Lerman, A.: «Tax amnesty: the Federal Perspective», *National Tax Journal*, vol. 39, nº 3, pp. 325-332.
- Malik, A. S.: «The Economics of Tax Amnesties», *Journal of Public Economics*, nº 16/1991, pp. 29-49.
- Mikesell, J.: «Amnesties for State Tax Evaders: The Nature of and Response to Recent Programs», *National Tax Journal*, vol. 39, nº 4, pp. 507-525.
- Parle, W. and Hirlinger, M.: «Evaluating the use of tax amnesty by State governments», *Public Administration Review*, mayo/junio 1986, pp. 246-255.
- Picard, G.: «Medios modernos de asistencia e información a los contribuyentes», *Actas de la Conferencia Técnica del CIAT*, IEF, 1992, pp. 39 a 61.
- Pommerehne, W. and Zweifel, P.: «Success of Tax Amnesty: At the Polls, for the Fisc?», *Public Choice*, nº 72, 1991, pp. 131-165.
- Pyle, D. T.: «The Economics of Taxpayer Compliance», *Journal of Economic Surveys*, 1991, nº 5 (2), pp. 163-198.
- Raymond Bara, J. L.: «Tipos impositivos y evasión fiscal en España: un análisis empírico», *Papeles de Economía Española*, nº 30-31, (1987), pp.154 a 170.
- Stella P.: «Do Tax Amnesties Work?», *Finance and Development*, 26 (4), 1989, pp. 38-40.
- Stella, P.: «An Economic Analysis of Tax Amnesties», *Journal of Public Economics*, nº 46, 1991, pp. 383-400.
- Yitzhaki, S.: «Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis», *Journal of Public Economics*, 3/1974, pp. 201-202.
- Yoingco, A.: «Experience with tax amnesty legislation», *Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentation*, April 1987, pp. 172-180.