
Recensiones bibliográficas

La amnistía fiscal

Javier MARTÍN FERNÁNDEZ (coord.), Isidoro BLANCO CORDERO,
José Luis MONEDERO ARANDILLA y Jesús SALIDO GUSTI
Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, 148 págs.

Muchas cosas están saltando en pedazos como consecuencia de la crisis económica y financiera que padecemos y, aunque pueda juzgarse como un aspecto formal, se encuentra la masiva utilización de los decretos-leyes como fórmula normativa de urgencia que otorga al Ejecutivo el predominio de las decisiones y posterga a las Cortes Generales a un mero papel testimonial.

El Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, motivado genéricamente en la reducción del déficit público, creó un impuesto extraordinario para aflorar rentas ocultadas, aunque casi todo el mundo haya entendido que el verdadero propósito que albergaba la medida no era otro que propiciar una regularización de situaciones tributarias o, más claramente, una verdadera amnistía fiscal.

Así lo entienden, desde las primeras páginas de esta obra, sus autores; abogados en ejercicio y docentes algunos, como el coordinador, Javier MARTÍN, que es profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense. Si el libro que comentamos tiene la virtud de ofrecer al lector interesado un tratamiento completo de la amnistía, así como del nuevo gravamen tributario introducido, tampoco cabe silenciar el hecho de que haya sido la primera monografía publicada sobre esta problemática, tratada ampliamente y no solo desde publicaciones científicas, sino también en medios de comunicación y diversos foros y encuentros realizados para aclarar los numerosos interrogantes que suscita y que han de quedar despejados, para quienes finalmente decidieron presentar la *declaración tributaria especial*, antes del 30 de noviembre del pasado año, plazo de término de la regularización.

El libro consta de cuatro capítulos, guiados los dos primeros por un propósito informativo de los antecedentes o experiencias previas de regularización vividas en España y también en otros países europeos, considerando entonces su compatibilidad con los principios comunitarios. Después viene el análisis de la medida prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 y de los efectos penales que conlleva esta regularización, que los autores juzgan que «debería ser bien acogida por los titulares de estos bienes o derechos por dos razones. La primera, el tipo de tributación –10%– es infinitamente menor que el aplicable con la legalidad actual en los tributos de su ámbito de actuación. La segunda, por la trascendencia que puede tener mantenerlos opacos en el futuro».

En el capítulo de antecedentes patrios, se considera, en primer término, el «borrón y cuenta nueva» que buscaba llevar a cabo la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, al prever una regularización para los contribuyentes del antiguo impuesto general sobre la renta de las personas físicas y, por otra, para los del impuesto sobre sociedades e industrial

(cuota de beneficios); medidas que hoy serían incomprensibles de adoptar sobre la base de lo dispuesto en el artículo 31 de la Constitución, aunque, como es evidente, ese límite material también se podría reformar. Después se pasa revista a la «regularización implícita» que trajo consigo la aprobación de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, al someter a determinados productos a una retención única en origen del 45 %, excluyéndolos de obligaciones accesorias de identificación –lo que ofrecía una amplia vía de escape para capitales y rentas no declarados– y dejar sin retención a los rendimientos de los Pagarés del Tesoro (y también forales). La finalidad de la norma, como se señala en la obra, pasaba por abrir «la puerta a que el Tesoro Público se financiase –en una época, como la actual, en la que era difícil la financiación exterior– mediante la entrega de capitales pertenecientes a sujetos que, ni siquiera, se encontraban identificados, los cuales, además, podían transmitir los títulos con posterioridad», optando, en suma, «por hacer la vista gorda sobre determinadas situaciones que vivían al margen de la fiscalidad a cambio de que el Estado recibiera financiación». La última experiencia previa de la que se da cuenta vino dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF; norma que previó el canje de los Pagarés del Tesoro por nuevos títulos de «Deuda pública especial», cuya baja rentabilidad se compensaba con la opacidad que presentaban de cara a la Administración, y fijaba un periodo de regularización mediante declaraciones complementarias sin recargos, intereses ni sanciones, al que sucedía después otro con aplicación de «recargos únicos» del 10, 50 y hasta del 100 %.

Posteriormente se observan diferentes experiencias de regularización en países de la Unión Europea, advirtiendo de los casos en que han entrado en colisión con el principio de libre circulación de capitales y con su posible consideración como ayudas de Estado. Así se tratan supuestos de amnistía en la legislación italiana –el «scudo fiscale» de 2001 y el «condono fiscale» de 2002–; el «regime excepcional de regularização tributaria» portugués de 2005; las amnistías previstas en Grecia por normas de 2004 y 2010; la ley para promover la honestidad fiscal en Alemania («Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit»), dando oportunidad de alorar rentas ocultas hasta 2005; la «declaration libératoire unique» de Bélgica durante 2004.

El estudio de la amnistía fiscal del Real Decreto-Ley 12/2012 comienza, en el capítulo tercero, advirtiendo sobre la naturaleza jurídica del gravamen a satisfacer a través de la «declaración tributaria especial», para lo cual se acude al concepto de obligaciones alternativas del Derecho Civil, dada la opción del contribuyente que quiera acogerse a la «regularización tradicional», presentando declaraciones complementarias de los impuestos sobre la renta (IRPF, IS, IRNR), o efectuando (voluntariamente) la declaración y pago y del gravamen especial. La principal consecuencia que extraen los autores «consiste en atribuir al gravamen especial, en cuanto prestación accesoria a las del IRPF, IS o IRNR, el carácter de tributo, de obligación tributaria especial. Por ello, su creación por decreto-ley (...) infringe frontalmente el artículo 86.1 de la Constitución, en la medida en que supone crear un tributo a través de este vehículo normativo y, por tanto, afectar al núcleo esencial del deber de contribuir. Sobre todo si se tiene en cuenta que se trata de una prestación alternativa a aquellas que surgen del gravamen sobre la obtención de renta, principal manifestación de capacidad económica».

Aparte del contenido de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 –que fue objeto de modificación ulterior por medio de otro decreto-ley: RDL 19/2012, de 25 de

mayo—, los autores tienen en cuenta también las previsiones de la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolló aquella disposición y se aprueban medidas para su cumplimiento, el modelo 750 de declaración tributaria especial y las condiciones generales y procedimiento para su presentación, así como el contenido de un primer informe de la Dirección General de Tributos, fechado el 27 de junio de 2012, sobre un total de diecisiete cuestiones relativas al procedimiento de regularización. Recientemente, ese centro directivo ha vuelto a pronunciarse el 11 de octubre, exponiendo su criterio acerca de otras seis cuestiones.

Aparte de mostrar su preferencia por el cauce legislativo ordinario para haber regulado esta medida, trayendo al estudio la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional a raíz de la STC 182/1997, de 28 de octubre, y otros posteriores pronunciamientos, se considera la aplicación directa de la amnistía fiscal en las Comunidades del País Vasco y Navarra, sin que incida la recaudación del gravamen especial en el modelo de financiación de las comunidades autónomas y entidades locales.

Después se entra de lleno en los tributos objeto de regularización (IRPF, IS e IRNR) y quiénes pueden acogerse a la misma por ser titulares de bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas en dichos impuestos, analizando con cuidado los supuestos excluidos, ámbito de los bienes y derechos objeto de regularización, supuestos de transformación de bienes, adquisición en ejercicios prescritos y el caso especial del dinero en efectivo.

El trabajo prosigue con las reglas para determinar el importe a declarar y la cuantía a ingresar; la naturaleza que tiene la declaración tributaria especial; la nada pacífica posibilidad de que la misma pueda ser objeto de comprobación —los autores consideran que estamos ante un «escudo» que impide la comprobación de los ejercicios no prescritos de los tributos a los que afecta— y el carácter reservado de los datos consignados en la declaración y documentación necesaria para permitir identificar los bienes y derechos aflorados; la compatibilidad de esta vía alternativa de regularización de rentas no declaradas por medio de la presentación de la declaración tributaria especial y la tradicional regularización a través de autoliquidaciones complementarias; la prueba de la titularidad y fecha de adquisición de los bienes y derechos; los efectos de la declaración; consecuencias de la no presentación de la declaración; modelos de autoliquidación y de relación de bienes y condiciones generales para su presentación; procedimiento y plazo de presentación e ingreso.

El último capítulo se adentra en las consecuencias penales de la regularización; tema de trascendental importancia, sin duda, en la eficacia que tenga la medida instrumentada por el Real Decreto-Ley 12/2012. Este, como señalan los autores, «se afana por eximir de responsabilidad criminal al declarante», pero no está tan claro que «quede inmunizado frente a toda imputación penal» por delitos distintos de la defraudación tributaria.

Se consideran, en este punto, el alcance y naturaleza de la exención de responsabilidad criminal que se prevé en la «incrustación permanente», efectuada en el artículo 180 de la Ley General Tributaria, por conducto de la disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2012; los requisitos para la exención de responsabilidad penal —que la regularización sea completa y se

haya procedido al pago de la deuda tributaria– y la derogación de la obligación de denunciar los delitos contra la Hacienda Pública de los que tenga conocimiento la Administración tributaria; la posible imputación de un delito de blanqueo de capitales a quienes han cometido delitos fiscales y deciden presentar la declaración especial.

Finalmente se realiza un breve comentario sobre el anteproyecto de ley de reforma del Código Penal en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (publicado luego en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales» de 7 de septiembre de 2012) y que altera la naturaleza jurídico-penal de la regularización, que deja de ser una excusa absolutoria y pasa a convertirse (la falta de la misma) en un elemento del tipo del delito fiscal. De esta manera, como se advierte en el libro, «la Administración va a poder decidir si el contribuyente ha regularizado y, por lo tanto, si los hechos son atípicos, no pasando el tanto de culpa a la autoridad judicial. Asimismo, si el sujeto regulariza su situación tributaria la defraudación previa deviene penalmente atípica, de manera que ya no se puede afirmar que los bienes que integran la cuota defraudada procedan de una actividad delictiva (típica y anti-jurídica) a efectos del delito de blanqueo de capitales, por el que ya no va a poder ser perseguido».

Miguel Ángel Martínez Lago