



MÁS QUE UNA AMNISTÍA

FERNANDO PÉREZ ROYO

Como habrá entendido hasta el menos avisado de los lectores de esta Tribuna, la misma va a referirse a las normas sobre regularización fiscal incluidas en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que ya ha sido ratificado por el Congreso, mediante votación que tuvo lugar el día cuatro de este mes de abril. El Congreso rechazó la tramitación como proyecto de ley.

Las normas del Decreto-ley que interesan a nuestro tema son la Disposición Adicional Primera, relativa a la Declaración tributaria especial para aflorar los capitales ocultos, y la Disposición Final Primera, sobre modificación de determinados puntos de la Ley Tributaria.

En el primer caso, de lo que se trata es, como ya hemos avanzado, de ofrecer una vía para aflorar capitales ocultos, para blanquear a efectos fiscales el dinero negro, pagando un módico peaje (el 10 por 100 de lo blanqueado) y sin aplicación de sanciones, intereses ni recargos, siempre que la declaración especial se presente antes de que se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o investigación. Esta vía de «regularización» está abierta hasta 30 de noviembre del presente año.

Un elemento importante de la regularización prevista en el Decreto-Ley es el relativo a la confidencialidad de los datos. Esta regla de confidencialidad, muy importante cuando estamos hablando de dinero negro, no aparece en el texto del Decreto-Ley (aunque algún rastro sí que puede advertirse, como veremos más adelante), pero se recoge en la Nota de Prensa del Consejo de Ministros: «Los contribuyentes podrán presentar una declaración **confidencial** para regularizar su situación tributaria». Lo que faltaba pal duro: la nota de prensa como fuente del Derecho.

La etiqueta que inmediatamente se puso a estas medidas fue la de amnistía fiscal. Los portavoces del Gobierno (nunca el Presidente) respondieron: de amnistía, nada: estamos ante una simple regularización. O, mejor todavía, ante un «gravamen especial de atracción de rentas», en el caso de la declaración especial. O ante un «gravamen específico para permitir la repatriación a coste reducido de dividendos procedentes de países de «tributación reducida»¹. [Las palabras entrecomilladas proceden de la Nota de Moncloa sobre el Decreto-Ley. Vale la pena citarlas porque manifiestan un manejo (corrupción) del lenguaje que no tiene nada que envidiar al de las viñetas de El Roto: el perdón de las sanciones, recargos e intereses y de la mayor parte de la deuda en los casos de blanqueo, se convierte en un «gravamen de atracción de rentas»; la reducción del 30 al 8 por 100 para la repatriación de dividendos procedentes de paraísos fiscales se traduce en un «gravamen específico»; los paraísos fiscales (que es el término que usa la Ley) se convierten en «países de «reducida tributación»].

Lo que acabamos de exponer nos sirve como argumento para manifestar nuestro desistimiento en la disputa terminológica. Se trata de una cuestión de propaganda, terreno en el que hay que reconocer la superioridad de los portavoces del Gobierno (nunca su Presidente). Póngase el nombre que se quiera: lo que no es discutible es que nos encontramos ante medidas de favor, en el caso del dinero negro, de medidas de gracia que se extienden hasta el perdón de la pena y de la mayor parte de la deuda. Hablemos, si se quiere, de «medidas excepcionales». En el mundo del Derecho (no en el de la propaganda) el nombre no hace a la cosa.

* * * * *

Los términos en que se ofrece la regularización suscitan diferentes problemas. Ya hablaremos de ellos. Pero lo que ahora nos interesa son los aspectos sancionadores, singularmente los de alcance penal. La presentación de la declaración especial, dice el párrafo segundo del apartado 2 de la Disposición, determinará la no exigibilidad de «sanciones, intereses ni recargos». Como puede verse, no se hace aquí referencia alguna a las penas por delito contra la Hacienda Pública. La cuestión se aborda, sin embargo, en la Disposición Final Primera,

1. Esta medida, instrumentada mediante la incorporación de una Disposición Adicional 15^a al TRLIS, aunque sea una medida de favor, la dejamos fuera de nuestro análisis, pues no se trata de perdón de deudas pasadas no satisfechas con sus correspondientes sanciones e intereses, sino sencillamente de permitir que los beneficios de sociedades en paraísos fiscales que se mantienen sin distribuir a la entidad española titular de las participaciones sociales para evitar su tributación, puedan ser distribuidos en 2012 sin integrarse en la base imponible de la sociedad receptora pero pagando un «gravamen especial» del 8 por 100. La misma regla se aplica para el caso de que, en lugar de recibir el dividendo, la sociedad titular de las participaciones las enajenara obteniendo una renta en la transmisión.

que dispone la adición de un nuevo apartado 2 del artículo 180 LGT, con la siguiente redacción:

«2. Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.»

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación.»

En este precepto, con apariencia de norma puramente procedimental, es donde se encuentra el meollo de la amnistía para la afloración del dinero negro. Se trata de una norma de alcance general, de reforma de la Ley General Tributaria, pero que no se puede separar de la del perdón para el dinero negro. Así lo indica la Exposición de Motivos del Decreto-ley, que, al hablar de cómo se articula la norma de exención penal, dice: «A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria». De lo que se trata es de dejar claro que la regularización (incluida, por supuesto, la derivada de la «declaración especial») lleva consigo la exoneración de la «responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública».

El segundo párrafo del apartado se refiere a un supuesto particular de laguna en la regulación vigente hasta ahora. Se trata del caso de la defraudación de una deuda para cuya liquidación se hubiera cumplido el plazo de prescripción cuatrienal: esta deuda no podría ser exigida por la Administración, pero la omisión, en su día, de su ingreso podría ser objeto de denuncia por delito fiscal, con imposición no sólo de pena sino también de la responsabilidad civil derivada del delito. Pues el plazo de prescripción penal para el delito fiscal es de 5 años. Lo que establece la nueva norma es que en este caso la deuda podrá ser pagada para aprovecharse de la excusa absolutoria. Para completar la regulación se modifica también el artículo 221.1.c) LGT para dejar claro que en este supuesto no procede pedir la devolución de ingresos indebidos por haber satisfecho deudas prescritas².

2. Esta nueva regulación despeja una duda interpretativa en torno al artículo 221.1.c), cuya redacción no dejaba claro si tenía la consideración de ingreso indebido el correspondiente a una deuda respecto de la cual hubiera prescrito el derecho a exigir el pago, como establece el artículo 167.3.a) LGT, al enumerar los motivos tasados de oposición al apremio, o también debe incluirse el de una deuda para la que hubiera prescrito el derecho a su liquidación. La cuestión ahora queda clara: en ambos casos el ingreso se consideraría indebido, excepto en el supuesto del pago a los puros efectos de exoneración penal.

Dejando de lado este segundo párrafo (aunque también con él), estamos de lleno ante una norma de alcance penal, de exoneración de responsabilidad criminal. Lo cual plantea el primer problema jurídico de la regularización mediante declaración especial: que la regulación se establece mediante Decreto-Ley, obviando el requisito de la Ley Orgánica, propio de la reserva de ley del artículo 25 CE.

Ciertamente cabría decir que el resultado de exoneración de la responsabilidad penal se obtendría sencillamente con la aplicación del apartado 4 del artículo 305 CP, que formalmente no se modifica y cuyo presupuesto de hecho incluye un elemento normativo («el que regularice su situación tributaria») que demanda la integración de la norma penal mediante la definición (por ley tributaria) de qué se entiende por «regularización». Dentro de ese concepto quedaría incluida la derivada de la «declaración especial». La norma penal no se habría modificado, aunque su alcance sería distinto, a partir del nuevo concepto de regularización incorporado a la normativa tributaria.

Nos apresuramos a indicar que esta contraargumentación tiene, a nuestro juicio, muy corto recorrido: pues lo definitivo es que la exoneración de responsabilidad penal en los casos de regularización mediante la «declaración especial» supone modificar la sustancia de la regulación de la excusa absolutoria prevista en el Código Penal.

Antes de pasar a los argumentos sobre la sustancia de norma penal, hay que tener en cuenta la propia redacción literal del precepto (artículo 305.4 CP), que dice: «Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo». Que, a su vez, habla de las deudas defraudadas. Es decir, que la excusa aprovecha a quien pague mediante la presentación de una autoliquidación complementaria en la que se reconozca la deuda defraudada y se proceda a su ingreso. Y en el caso de la declaración especial lo que se paga no es el IRPF, IS o IRNR evadido, sino un «gravamen de atracción de rentas» de importe muy inferior a lo defraudado.

Pero, por encima del argumento literal, está el de la interpretación de la norma atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad, como dice el artículo 3.1 CC. Tengamos en cuenta que el fundamento de la regla del artículo 305.4 CP es ofrecer el perdón a quien, habiendo cometido el delito de defraudación tributaria, repara el daño causado, antes de ser descubierto. Así lo ha dejado muy claro el Tribunal Supremo en diferentes Sentencias, en las que ha declarado que el fundamento de la excusa absolutoria es la reparación espontánea: «autodenuncia y reparación» es la fórmula que emplea el Supremo. Y en el supuesto que nos ocupa estamos ante una situación totalmente diferente: una cosa es exonerar de responsabilidad a quien paga espontáneamente la totalidad de la deuda evadida, más los recargos e intereses correspondientes, y otra, muy distinta, otorgar el perdón a quien sigue sin pagar la deuda que en su día defraudó, aunque ingrese en su lugar, previo ofrecimiento del Gobierno, un «gravamen especial de atracción de rentas», cuyo importe en muchos casos no lle-

gará a la tercera o cuarta parte de lo defraudado, sin incluir intereses. Aplicar la excusa absolutoria a estos supuestos supone alterar radicalmente el juicio de reproche que sobre el delito fiscal se contiene en el Código Penal.

Añadamos que se trata de conductas de una especial peligrosidad, de teneores de dinero negro. Es cierto que las circunstancias de crisis son especiales, incluso dramáticas, y que tal vez el sentido práctico aconseje tomar medidas excepcionales, también en el ámbito penal. Pero hacerlo mediante Decreto-Ley (rechazando, para más inri, su tramitación como proyecto de ley) supone una infracción manifiesta del artículo 25 de la Constitución, es decir, de la reserva de Ley orgánica para la tipificación de los delitos y señalamiento de las penas.

* * * * *

Continuamos en el análisis del nuevo artículo 180.2 LGT y pasamos ahora al examen de los aspectos procedimentales, donde aparecen también problemas importantes y se suscitan cuestiones incluso más vidriosas que las ya examinadas.

Lo que se dice en este precepto es que la estimación de la concurrencia de los requisitos para la aplicación de la excusa absolutoria y la consiguiente exoneración de responsabilidad penal, «aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», queda en manos de la Administración tributaria, la cual podrá continuar con el procedimiento administrativo «sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal».

Estamos, como puede verse, ante un punto de la máxima importancia. De lo que se trata, en definitiva, es de asegurar que los expedientes no salgan del ámbito de la Agencia Tributaria, de que no sean conocidos ni por la Autoridad judicial ni por el Ministerio fiscal. Nos encontramos ante una norma que, dejando aparte consideraciones morales, es aún más escandalosa que la de la amnistía propiamente dicha. Recordemos que la excusa absolutoria se basa en la apreciación de un comportamiento postconsumatorio, es decir, que presupone la previa consumación del delito. ¿Qué es eso de que la exoneración de responsabilidad penal por delitos cometidos va a ser declarada a espaldas de Jueces y Fiscales? ¿Dónde queda la obligación de denuncia que establecida la Ley de Enjuiciamiento Criminal (art. 262) para quienes «por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieron noticia de algún delito público»? ¿Cabría hablar de prevaricación por incumplimiento de este deber?

* * * * *

Las anteriores consideraciones nos retrotraen a la cuestión de la confidencialidad que prometían la Nota de prensa de Moncloa y los portavoces del

Gobierno (nunca su presidente). Ahora se entiende por qué decíamos que algún rastro de la confidencialidad se filtra en el texto legal. No se trata del simple deber de sigilo respecto de los datos que obtenga la Administración en el ejercicio de sus funciones, sino de algo más.

Y aún cabe preguntarse dónde se van a establecer los límites en el interior de la propia Agencia. Estamos a la espera de cómo se va a instrumentar todo esto en las normas sobre «modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición», que el propio Decreto-Ley (apartado 5 de la Disposición Adicional Primera) encarga al Ministro de Hacienda. De momento no queda más remedio que moverse en el terreno de los interrogantes, algunos de los cuales nos vamos a permitir exponer para ir dando fin a esta Tribuna.

Empecemos con uno, de carácter aparentemente banal, pero que puede ser importante: ¿ante qué órgano se presentará la declaración especial y cuál será la dependencia encargada de «continuar con el procedimiento administrativo»? Desde luego, este no puede ser más que el procedimiento de recaudación en período voluntario, con la emisión de la carta de pago correspondiente. Nunca el procedimiento de inspección, pues su inicio hubiera bloqueado la posibilidad de presentar la «declaración especial». ¿Se mantendrá la confidencialidad de la declaración, incluso para el resto de los Departamentos o Dependencias de la Agencia, y de modo singular la Inspección?

La cuestión, como decimos, no es banal, pues se conecta con otras que surgen de la propia regulación de la «declaración especial». Como, por ejemplo, la que planteaba el Profesor GÓMEZ BENÍTEZ (*Blanqueo de capitales contra la crisis*, El País, 12-04-2012) acerca de la oportunidad que ofrece la «mal llamada amnistía fiscal» para «blanquear el dinero del crimen, en general». Es decir, no sólo el dinero negro procedente de defraudaciones tributarias, (que, según el criterio de la Agencia, ya integraría el tipo del blanqueo del artículo 301 CP) sino del obtenido de la droga, extorsión, corrupción, trata de blancas. Desde luego, si existen indicios de que los bienes o derechos aflorados pueden proceder no del delito fiscal (o no sólo del delito fiscal), sino de estas otros ámbitos de «negocios», la obligación de denuncia es indudable. Pero para obtener los indicios será necesario investigar. ¿Hasta dónde va a llegar la confidencialidad? Como dice el autor citado «quienes han ofrecido la amnistía fiscal saben que sumergirse en el mundo del delito mancha, pero también que para que sea útil y no manche demasiado es imprescindible, una vez dentro, mirar hacia otro lado. Esto es lo que significa la promesa de confidencialidad que acompaña a la mal llamada amnistía fiscal.»

Salgamos de estas hipótesis truculentas y volvamos a los de comportamientos más «honorables»: el de los simples defraudadores de IVA. La «declaración especial» ampara las defraudaciones de IRPF, IS e IRNR. No está el IVA. Ni puede estar, al tratarse de un tributo armonizado, en relación con el cual sería posible legislar sobre la remisión de las sanciones, intereses y recargos, pues se

trata de instrumentos de recaudación que la Directiva atribuye a la competencia de los Estados miembros; pero sin llegar a la condonación, ni siquiera parcial, de la cuota. En todo caso, como decimos, el IVA no está cubierto por la «declaración especial». Desde luego, el defraudador prudente que, además del IRPF o IS hubiera evadido también el pago del IVA, haría bien en regularizar este último impuesto mediante la vía ordinaria de las complementarias del artículo 27 LGT. Pero en este caso el coste fiscal para el conjunto de la operación se habría disparado hasta más del triple. La cuestión es: ¿se va a investigar si dinero aflorado para regularizar IRPF o IS procede de una operación en la que también se evadió el IVA, o va a quedar este extremo cubierto por la «confidencialidad»?

Lo propio puede plantearse respecto del Impuesto de Patrimonio y del de Sucesiones y Donaciones. En el caso del primero, está claro que los bienes aflorados, que deben haber sido poseídos con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, están sujetos a tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio de 2011, si aún son poseídos por su titular en ese año. Pero se trata de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, que participan en su gestión. De manera que para que esa tributación se haga efectiva es necesario que los órganos de inspección de las Comunidades sean puestos al corriente de los detalles de las «declaraciones especiales» presentadas por sus residentes. Lo mismo sucederá con el Impuesto de Sucesiones, en relación con el cual las «declaraciones especiales» pueden poner de manifiesto activos adquiridos por herencia o en virtud de enajenaciones orquestadas para sustraer bienes al caudal hereditario y, en consecuencia adicionales al mismo mediante el correspondiente expediente. Es cierto que estos impuestos no se aplican en la Comunidad de Madrid, ni en la Valencia, Cantabria y otras (aparte de las forales). Pero sí en Andalucía, Extremadura, Asturias, Galicia y algunas otras. [Si se me consiente una broma, diría que tal vez esto explique que el Gobierno central haya pasado por alto el detalle. Pero a los contribuyentes por Patrimonio o Sucesiones en, digamos, Andalucía, donde por cierto el marginal de Patrimonio llega al 2,75 por 100, la cosa no les hará ninguna gracia.]

Queda también la cuestión de cuáles son los activos ocultos que pueden acogerse a la regularización. La enrevesada norma que usa el Decreto-ley se traduce en que, salvo casos marginales³, ha de tratarse de activos cuya titularidad pueda acreditarse con anterioridad a 31 de diciembre de 2010. Quedan fuera, pues, los activos adquiridos en 2011. Ahora bien, la determinación de la titularidad de los bienes y del momento de su adquisición es una cuestión de prueba, que en muchos casos será extremadamente difícil. Basta pensar en el caso del dinero atesorado en efectivo. Desde luego, una cierta actividad de investigación será imprescindible.

Muchas de las dudas que se derivan de estas cuestiones (y de otras que no

3. Como sería el de sociedades cuyos Estatutos contemplen un ejercicio no coincidente con el año natural o el de algunas figuras del IRNR.

tratamos para poner de una vez fin a esta Tribuna) requieren para ser abordadas con cierta seguridad conocer la «letra pequeña» de la regularización, las normas que el Decreto-ley encarga al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Pero en el momento de cerrar esta Tribuna (1 de mayo de 2012) ha pasado ya un mes desde la entrada en vigor del Decreto-ley y aún no se tiene esa «letra pequeña». Lo que evidencia que hay más dudas, resistencias, o lo que sea, de las que inicialmente se previeron.

* * * * *

Sevilla, a 1 de mayo de 2012

POST SCRIPTUM

Con posterioridad a la entrega de esta Tribuna se han producido diversas noticias relacionadas con el objeto de la misma, que merecen un breve comentario. Empezamos por la última de las novedades, la derivada del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, el último publicado hasta el momento⁴ que ha modificado el régimen de la declaración especial, con la adición de dos nuevos apartados a la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012. El primero de estos añadidos (nuevo apartado 6) trata de facilitar las cosas para aquellos supuestos en que el capital que se quiere aflorar está a nombre de una persona o entidad (o un "instrumento" jurídico, como decía el texto del Proyecto de Orden sobre el modelo de declaración oficial, que es de donde procede la norma del nuevo apartado 6) no residente en España y que no coincide con el titular real, que puede incluso no ser conocido en la fecha de presentación de la declaración. Imaginemos el caso de un capital confiado a un trust discrecional con domicilio en Bahamas. Pues bien, en este supuesto, se podrá presentar la declaración especial para que sus efectos aprovechen a quien resulte ser el titular real (en nuestro ejemplo, el beneficiario designado), siempre que este titular real llegue a ser titular jurídico antes de 31 de diciembre de 2013.

El segundo de los añadidos corresponde a normas antielusión, entre las cuales destacamos una destinada a frustrar "brillantes" operaciones de ahorro fiscal que propiciaba la redacción original de la norma sobre la declaración especial, con su referencia al "valor de adquisición" del bien o derecho. Pensemos en el caso de una sociedad poseedora de un activo oculto adquirido en su momento por 1.000.000 euros y cuyo valor de mercado en 2012 es de 500.000

4. Desde el 27 de enero, cada Viernes se ha publicado un Decreto-ley de medidas urgentes, excepto en los correspondientes a las pausas de Semana Santa, Pascua y San José Artesano (vulgo, primero de Mayo), compensadas con ración doble en los Viernes de Cuaresma y triple en el de Dolores y en el de la segunda semana de Pascua. La aparente frivolidad del comentario no debe ocultar la inquietud por el abuso de este modo excepcional de legislación, más aún si se tiene en cuenta que la regla (con alguna contada excepción) viene siendo que el voto de convalidación en el Congreso sea seguido del rechazo a la tramitación como proyecto de ley.

euros. Mediante la declaración especial el activo quedaría incorporado al balance con un valor de 1.000.000 euros. El coste a pagar, ya lo sabemos, sería de 100.000 euros. Pero a renglón seguido el bien podría ser transmitido haciendo lucir la pérdida de 500.000 euros, con la consiguiente disminución en la cuota por importe de 150.000 euros. Para evitar este tipo de "juegos", el nuevo apartado 7 establece que "cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha [la de presentación de la declaración especial], a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores." Es una forma de decir que, a efectos de determinar la pérdida se tomará como valor de adquisición el de mercado en la fecha de la declaración especial.

* * * * *

Pero, aparte de esta modificación normativa, se han producido otras noticias que afectan directamente a lo que hemos expuesto en el cuerpo de esta Tribuna. La primera de ellas afecta al núcleo de la misma: el vicio de constitucionalidad derivado de la aprobación de una reforma penal por la vía de Decreto-ley. El Gobierno parece haber advertido el problema y previsto (con algún retraso, pero nadie es perfecto) su solución: presentar un proyecto de ley orgánica de reforma del Código Penal. Así lo hace saber la Secretaria de Estado de Comunicación, Carmen Martínez Castro, respondiendo en la sección Cartas al Director del diario El País de 18-05-2012, a un artículo del autor de esta Tribuna: "Puntualización a Pérez Royo: El señor Pérez Royo acierta, sin duda, en su diagnóstico que coincide con el Gobierno, teniendo en cuenta que ya había previsto la necesidad de acudir a la preceptiva Ley Orgánica. Por ello el pasado día 11 de mayo, el Consejo de Ministros analizó un Informe, del que se hicieron eco los medios, sobre el anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica el Código Penal en lo que afecta a los delitos de naturaleza fiscal. El texto proseguirá su tramitación según lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Gobierno de 1997. En este Anteproyecto de Ley Orgánica se incluyen las modificaciones necesarias en la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal, con objeto de facilitar su persecución y corregir algunas deficiencias advertidas en su aplicación."

Muy bien. Así se hacen las cosas: se empieza por aprobar una norma manifiestamente anticonstitucional, se continúa rechazando su tramitación como proyecto de ley (lo que hubiera permitido dotar del carácter de ley orgánica a los preceptos que lo requieren). Finalmente, pasadas seis semanas, se anuncia que el problema va a ser solucionado mediante la presentación de un proyecto de Ley Orgánica de reforma del Código, cuya votación se da por asegurada y que, al tratarse de una norma favorable, tendrá aplicación retroactiva. Y, de paso, se indica que mediante esa reforma del Código Penal se van a corregir

"algunas deficiencias" advertidas en la aplicación del artículo 305. Como no conocemos el texto de la proyectada reforma, no podemos pronunciarnos sobre ella, sino simplemente plantear algunos interrogantes. Entre ellos, el de si, además de solucionar la cuestión formal de la reserva de ley orgánica, la nueva regulación de la excusa absolutoria va a asegurar la especial confidencialidad prometida a los defraudadores, singularmente la exclusión de Jueces y Fiscales en la estimación de la exención de responsabilidad penal derivada de la regularización.

* * * * *

Pero parece ser que existen otras deficiencias en la regulación de los aspectos penales que deberán ser corregidas en la Ley orgánica anunciada. La que más ha preocupado en el círculo de profesionales relacionados con la asesoría fiscal ha sido la de aclarar si la amnistía alcanza también al delito de blanqueo de capitales definido en el artículo 301 CP. Es claro que quedan fuera de la amnistía los fondos procedentes de delitos diferentes del de defraudación tributaria⁵, pero ¿qué sucede con los caudales obtenidos lícitamente pero que han escapado a la tributación, dando lugar a la comisión de delito fiscal? Como es sabido, la cuestión de si el delito fiscal tiene la consideración de delito previo o de "actividad delictiva" a que se refiere el tipo del 301, ha merecido amplia discusión entre los especialistas en Derecho penal⁶. Especialmente a raíz de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. En esa ley, casi contemporáneo de la de reforma del CP que dio nueva redacción al artículo 301 (LO 5/2010, de 10 de junio), se establece que "A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito... *con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.*" O sea, que, a efectos de las medidas sobre prevención del blanqueo, se califica expresamente a la cuota tributaria defraudada como objeto material del blanqueo: aunque los fondos ocultados al Fisco no procedan de una actividad ilícita (a diferencia de lo que sucede en los casos de corrupción, tráfico de drogas, etc.) la parte de esos fondos que ha escapado a la tributación (la cuota defraudada) sí que es poseída como consecuencia de un delito, el de defraudación tributaria, cuando lo defraudado supere el límite de punibilidad. Eso es lo que dice la citada Ley 10/2010, al determinar el ámbito de aplicación de las normas relacionadas con la prevención del blanqueo.

5. En rigor, les sería aplicable la amnistía fiscal pero quedarían sujetos a la responsabilidad por delito de blanqueo.

6. Una exposición de las posiciones al respecto puede verse en BLANCO CORDERO, I. «El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales», RECP 13-01 (2011) y «El delito de blanqueo de capitales», Aranzadi, 2012.

Y ya estamos ante otra de las novedades a que aludía anteriormente. Pues en fecha 11-05-2012 (es decir, el mismo viernes en que se daba noticia del propósito de reformar el Código Penal), apareció en la web del Tesoro una nota, firmada por su Secretario General, D. Iñigo Fernández de Mesa, con el siguiente título: "*Declaración tributaria especial y prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*". En esa nota se aclara que la regulación de la declaración especial no supone limitación o excepción en modo alguno las obligaciones de prevención establecidas en la ley citada (la Ley 10/2010) y se recordaban específicamente los deberes sobre diligencia debida e información que deberían observar quienes (abogados, asesores fiscales, bancos...) tuvieran relación con la presentación de la declaración. Por si quedaban dudas, la nota del Tesoro concluye advirtiendo que las obligaciones de debida diligencia serán aplicables también en relación con cualesquiera activos declarados o repatriados de conformidad con la Declaración Tributaria Especial, debiendo prestar especial atención a los provenientes de jurisdicciones identificadas como de alto riesgo y no cooperativas.

No hace falta decir que inmediatamente se produjo desconcierto entre los operadores relacionados con la declaración especial. Y no era para menos: mientras que el inefable Montoro se las prometía tan felices en la tribuna del Congreso con su "regularización de rentas y de activos" ("nunca una amnistía, Señoría"), su colega el Sr. De Guindos, a cuyo ministerio pertenece la Dirección General del Tesoro, lanzaba un torpedo a la línea de flotación de la medida, en los términos que acabamos de exponer. Por si faltaba algo, el lunes 21 de mayo otro exponente del Tesoro, Juan Manuel Vega, subdirector de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales, despejaba dudas en una conferencia en la que aseguró que España ya cumple la recomendación del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), que propugna que los fraudes contra la Hacienda pública puedan derivar en un delito de blanqueo (Cinco Días, 24 de mayo de 2012).

Ante esta exhibición de coordinación entre Ministerios (¿?), era urgente que el Gobierno acudiera a calmar las aguas. Y lo hizo mediante una nueva Nota informativa del Tesoro, de 24 de mayo, en la que se dice: "La presentación de dicha declaración tributaria especial, al igual que ocurre con el resto de declaraciones tributarias, resulta plenamente compatible con la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo." O sea, que "donde dije digo..." Pero es que, además, parece ser que, para dejar las cosas claras, también este caso va a ser cubierto mediante la oportuna reforma legislativa. Así lo manifiestan algunos de los "interesados" que deben haber recibido la correspondiente filtración. Citamos de una entrada del Blog de Actualidad Jurídica y Económica del "Grupo de Asesoramiento y Consulting (GAC)" (www.gacgrup.com) de 24 de mayo: "*La reforma del Código Penal modificará la relación entre el delito fiscal y el de blanqueo para el éxito de la amnistía. La circular del Tesoro advirtiendo que la amnistía fiscal no afectaba para nada a esas obligaciones hizo saltar las alarmas entre los asesores*

tributarios, que temieron *ser sancionados por el mero hecho de aconsejar sobre el funcionamiento de la amnistía a un contribuyente que hubiera cometido un delito fiscal. En principio, con la reforma del Código Penal, los asesores ya no deberán informar al Sepblac por el mero hecho de que un cliente que haya defraudado más de 120.000 euros se informe sobre el plan de regularización tributaria* [negritas en el original].

Esto es lo que dice el blog citado. El público en general no está al corriente de los detalles, pues el Anteproyecto de Ley Orgánica no ha sido publicado por ninguno de los ministerios afectados (Hacienda, Economía y Justicia). De nuevo estamos ante un espléndido homenaje a la transparencia y a la seguridad jurídica. Pero, prescindiendo de estas minucias, los interrogantes que plantea la proyectada reforma son de importante calado. ¿Va a modificarse la redacción del tipo del artículo 301 para dejar claro que no quedan comprendidos en el mismo los fondos defraudados a Hacienda? Esta es la interpretación que de forma mayoritaria sostiene la doctrina penalista que ha analizado el alcance del precepto en cuestión⁷. Pero existen también autores que defienden la tesis contraria⁸. Y esta misma posición contraria es la que se mantiene de forma decidida en la que podríamos llamar doctrina institucional: la de la Fiscalía General del Estado⁹ o el Consejo General del Poder Judicial¹⁰. Como puede verse, estamos ante una cuestión compleja, sobre la cual aún no existe jurisprudencia, y una reforma que aclare el panorama parece ciertamente necesaria. Lo que enturbia la reforma es el dato de que ésta se acometa con el "pie forzado" de que el resultado debe despejar el camino para la aplicación de la amnistía.

Pero es que, además de la reforma del Código Penal, está la de la Ley 10/2010, sobre prevención del blanqueo, a la que ya nos hemos referido y que es precisamente la que se invoca en la nota del Tesoro que también hemos citado. En esa Ley se deja meridianamente claro que, a efectos de los deberes relacionados con la prevención del blanqueo, la "cuota defraudada en los casos de delitos contra la Hacienda Pública" entra dentro de los "bienes procedentes de actividades delictivas". Para que las cosas queden claras sería imprescindible modificar la Ley 10/2010. Pero en relación con esta reforma, hay que tener en cuenta que el margen de actuación del legislador nacional es restringido, pues se trata de una norma de trasposición al ordenamiento interno de instrumentos comunita-

7. GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, «Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal», en *Cuadernos de política criminal*, nº 91, 2007; QUINTERO OLIVARES, G. «El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo», *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 698, 2006; CHOCLÁN MONTALVO, J. A. «¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?», en *Revista Jurídica General, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 37, septiembre 2007.

8. La exposición más fundamentada se puede ver en BLANCO CORDERO, op. cit. en nota (6).

9. Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo de 28-09-2009.

10. Informe al anteproyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo de 29-09-2010.

rios: la Directiva 2005/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE, de la Comisión, que, a su vez, se basan en los acuerdos alcanzados en el seno del Grupo de Acción Financiera (GAFI).

* * * * *

Un último punto es el relativo a la Orden sobre el modelo de declaración especial, cuyo borrador se ha hecho público en la web de la Secretaría de Estado de Hacienda. Sin entrar en detalles, señalemos que en el articulado de la Orden se aclara la cuestión de la prueba de la titularidad de los bienes con anterioridad a 31-12-2010 en los casos en que estos bienes consisten en dinero en efectivo: bastará con que antes de presentar la declaración el dinero sea depositado en una cuenta bancaria de una "entidad residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional" (art. 3.4, 2º párrafo). No cabe duda de que una de las condiciones para el éxito de la amnistía es solucionar de modo realista el problema del dinero en efectivo y a esto responde el precepto que acabamos de citar. Lo que sucede es que esta regulación hace surgir nuevos problemas: por ejemplo, el de las oportunidades que ofrece para blanquear fondos obtenidos con posterioridad a 31-12-2010; o el de la comunicación al SE-PLAC en los términos previstos en el Capítulo V de la Ley 10/2010.

Aparte de eso, queda sin responder uno de los interrogantes fundamentales que planteábamos en el cuerpo de la Tribuna: el de hasta dónde va a llegar la confidencialidad, más allá de la inclusión en la lista de datos reservados del artículo 95 LGT. En particular: ¿van a estar los datos relativos a la declaración especial a disposición de la Inspección o van a existir murallas chinas en el interior de la propia Agencia?

Ponemos punto final a la Tribuna, cuyo *post scriptum* refuerza el título de «Más que una amnistía». Punto final, aunque lo lógico sería concluir con: (continuará).

Sevilla, 30 de mayo de 2012