

Amnistia fiscal: exonera de responsabilitat penal?

UNA DE LES QÜESTIONS MÉS DELICADES QUE PLANTEJA EL REIAL DECRET-LLEI 12/2012 DE 30 DE MARÇ I LES SEVES DISPOSICIONS REGLAMENTÀRIES, TANT PEL CONTRIBUENT COM PELS JURISTES QUE PUGUIN ASSESSORAR-LO ÉS LA SEGÜENT: LA LLEI D'AMNISTIA FISCAL EXONERA DE RESPONSABILITAT PENAL? LA RESPOSTA ÉS SÍ, PERÒ AMB MATISOS.



Ignasi Martínez de Dalmases
Col·legiat núm. 26.057

El subjecte passiu de l'Impost sobre les Renda de les Persones físiques (IRPF), l'Impost de Societats (IS) i l'Impost sobre la Renda dels no residents (IRNR) pot regularitzar la seva situació fiscal, és a dir, reconèixer béns i drets obtinguts prèviament al 31 de desembre de 2010 fins ara fora del coneixement de l'Administració Tributària, beneficiant-se d'un tipus de gravamen privilegiat sobre el declarat d'un 10% però, si d'aquesta anomenada declaració tributària especial sortissin a la llum uns fets indiciàriament constitutius del delictes contra la Hisenda Pública previst a l'art. 305 del Codi Penal, es qüestiona si l'amnistia administrativa tindria també efectes en l'àmbit penal. La

resolució d'aquesta incògnita no només és rellevant des del punt de vista qualitatiu sinó també quantitativament, ja que és obvi que no seran pocs els casos en què la presentació de la declaració tributària esmentada comporti el descobriment d'uns fets que eventualment haurien de ser qualificats com a delictes, tenint en compte que, resumidament, s'incorre en el delictes de l'art. 305 CP quan la quantia de la quota defraudada és superior a 120.000 euros per impost i període impositiu.

Per resoldre satisfactòriament la qüestió interessa advertir en primer lloc, a efectes pràctics, que d'acord amb el Reial Decret-Llei 12/2012 (RDL) la regularització no es podrà produir quan prèviament s'hagi iniciat un procediment de

comprovació o investigació respecte al contribuent en relació a béns o drets que no hagués declarat en el moment preceptiu. Essent així, si durant el període de vigència del RDL, o amb caràcter previ, el contribuent ha estat requerit per l'Administració Tributària en aquell sentit ja no podrà presentar vàlidament cap declaració per acollir-se als privilegis de la regularització extemporània i, per tant, s'evidencia que no ho farà. Conseqüentment, és difícilment imaginable que l'amnistia, de caire administratiu, no suposi inexorablement l'absència de qualsevol responsabilitat penal que es pugui derivar del declarat en relació als impostos citats quan, paral·lelament al referit, l'art. 305.4 del Codi Penal de 1995 preveu com a causa d'absolució que s'hagi regularitzat la situació tributària (reconèixer el no declarat i pagar-ho) abans que l'Administració hagi notificat qualsevol actuació inspectora tendent a determinar el deute tributari.

És diàfan, en definitiva, que si el contribuent presenta la declaració tributària especial no només s'acollirà al tipus de gravamen del 10% sobre el declarat sinó que per al cas que eventualment es poguessin observar indicis de comissió del delictes previst ex art. 305 CP seria d'aplicació, automàticament, l'excusa absolutòria prevista al seu paràgraf 4t. que, cal dir, també atorga efectes exoneradors al fet que s'hagi produït la regularització abans de tenir coneixement que el Ministeri Fiscal o l'Advocacia de l'Estat ha interposat querella o denúncia o de l'inici de diligències per part del mateix Ministeri públic o dels Jutjats d'Instrucció. Ateses les circumstàncies, la realitat és que la Inspecció Tributària que descobreixi, arran de la presentació d'una declaració realitzada a l'empara del RDL 12/2012, uns fets constitutius de delictes contra la Hisenda Pública per l'IRPF, l'IS i l'IRNR no remetrà l'expedient a la Fiscalia perquè s'iniciï l'opor-

L'amnistia fiscal per l'IRPF, l'IS i l'IRNR exonera d'una eventual responsabilitat penal per la comissió de les conductes previstes a l'art. 305 CP en relació als esmentats impostos

tuna investigació penal, i resulta gairebé ociós entrar a debatre, per exemple, si la Inspecció té o no l'obligació de fer-ho perquè ha de ser un Jutjat d'Instrucció, i no l'Agència Tributària, qui conclogui l'aplicació d'una excusa absolutòria establerta al Codi Penal, o parar-se a analitzar què succeeix si un Inspector desobedient al dictat dels seus superiors o qualsevol ciutadà o operador jurídic sí denuncia aquells fets.

Una vegada resolta la qüestió principal en el sentit de què, efectivament, l'amnistia fiscal per l'IRPF, l'IS i l'IRNR exonera d'una eventual responsabilitat penal per la comissió de les conductes previstes a l'art. 305 CP en relació als esmentats impostos, hem d'advertir, però, determinats riscos de tipus penal en què pot incórrer el contribuent, malgrat el caràcter reservat que expressament se li atorga, presentant la declaració especial.

En primer lloc, l'Impost sobre el Valor Afegit, com es pot observar, no entra dins els tributs contemplats al RDL 12/2012. No és clar, a hores d'ara, que pel cas que en relació a determinades adquisicions de béns o drets reconeguts extemporàniament es puguin aixecar sospites, pel que fa a l'IVA no declarat no s'iniciïn, conseqüentment, actuacions inspectores al respecte i, en últim terme i si es donen els requisits, se'n puguin derivar responsabilitats penals per la comissió del delictes previst a l'art. 305 CP (en

relació únicament a l'IVA). Essent així, s'evidencia que si es dona el cas, un contribuent prudent haurà de presentar, al mateix temps que la declaració especial, la corresponent complementària estàndard de l'IVA.

En segon lloc, tal com s'ha advertit repetidament des de la Secretarà General del Tesoro y Política Financiera, si arran de la presentació d'una declaració especial s'observen indicis suficients per concloure que els béns o drets declarats tenen origen en activitats delictives es podrà obrir una investigació per la presumpta comissió del delictes de blanqueig de capitals (art. 301 i ss. CP), malgrat, s'insisteix, el caràcter expressament reservat de la declaració esmentada. Però, a la pràctica, amb el sistema establert pel RDL i les disposicions que el desenvolupen, és francament complicat que d'una declaració especial, per sí sola, se'n puguin derivar ni tan sols simples sospites de blanqueig.

Per acabar cal dir, en relació a les iniciatives sorgides del Ministeri de Justícia de cara a reformar per enèsima i altre cop innecessària vegada el Codi Penal, que l'Avantprojecte de Llei Orgànica de juliol de 2012 no té pràcticament incidència sobre l'art. 305 que ens ha ocupat, més enllà d'afegir-s'hi un nou tipus en relació a defraudacions menors comeses contra la Hisenda de la Comunitat Europea, que no es pot explicar si no és com un acte de condescendència inútil amb la Unió Europea pel que, dit sigui de pas, es contravé el principi d'Intervenció mínima, ultima ratio i caràcter fragmentari del Dret Penal. En qualsevol cas ha sorprès el redactat final del citat avantprojecte, i potser ens n'hem de felicitar, quan el que es va remetre per al seu estudi i informe al Consejo General del Poder Judicial el mes de maig preveia, aquest sí, una reforma en profunditat dels Delictes contra la Hisenda Pública i la Seguretat Social.