

## "Amnistía fiscal": injusta, inconstitucional y político-criminalmente desastrosa

El otro día estuve dando una conferencia a propósito de la reciente "amnistía fiscal" que el Gobierno español ha implantado, a través del **Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo (B.O.E. núm. 78, de 31 de marzo)**, y quisiera resumir aquí mis tesis al respecto de la misma:

1. Mis observaciones se limitan a los aspectos jurídicos de la regulación. Por supuesto, como ciudadano, me resulta escandaloso que un gobierno que (en estricta continuidad y prolongación, eso sí, de las políticas puestas en práctica antes por el anterior gobierno, del **P.S.O.E.**) está llevando a cabo los mayores recortes de derechos sociales desde la dictadura franquista decida, además, declarar públicamente que defraudar a la Hacienda Pública (y, en definitiva, a la sociedad española) tiene premio -y premio gordo. Ello, desde luego, es perfectamente coherente con el enfoque clasista desde el que este gobierno está gestionando la crisis socioeconómica. No puede, pues, sorprender. Pero sí escandalizar, y dar motivos para la [protesta](#).

2. En todo caso, como decía, el objeto de mi análisis -y de la conferencia- no era la faceta moral y política de la decisión y de la norma (en este aspecto, ni siquiera los más cerriles defensores del gobierno de la derecha han osado alzar muy alto su voz), sino su juridicidad. En particular, a este respecto tres cuestiones diferentes deben ser consideradas: 1ª) el alcance exacto, en el ámbito jurídico-penal, de las disposiciones contenidas en el mencionado Decreto Ley; 2ª) la compatibilidad o incompatibilidad de las mismas con la Constitución; y 3ª) la valoración político-criminal que merece (esto es, desde el punto de vista del impacto de la norma sobre la estrategia estatal de persecución de las conductas de fraude tributario y blanqueo de bienes).

3. El Decreto Ley 12/2012, en su **Disposición Adicional Primera**, incluye tres clases de contenidos normativos de tipo tributario:

1º) Permite, de modo excepcional, presentar una declaración por rentas (susceptibles de ser gravadas a través del Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes) cuando ya ha finalizado el período hábil para la declaración de las mismas.

2º) Establece un tipo impositivo único (del 10 %) al que van a tributar dichas rentas declaradas.

3º) Declara extinguida cualquier infracción tributaria que pudiera haberse cometido, a causa de la ausencia de declaración en plazo.

Además, en la **Disposición Final Primera**, se añade un párrafo en la **Ley General Tributaria**, en virtud del cual *"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"*.

4. Como resultará evidente, el contenido de la Disposición Final Primera viene a regular el tratamiento que ha de darse, por parte de los poderes públicos, a delitos (tributarios) ya cometidos y consumados.

De la lectura de los mencionados preceptos, y especialmente del último mencionado, podrían surgir en principio dudas acerca de cuál es el sentido exacto de lo dispuesto por la reforma. Así, podría pensarse, en primer lugar, que -cualquiera que haya sido la intención originaria del legislador- lo único que está disponiendo el Real Decreto es relevar a la Administración tributaria del deber de colaborar con la justicia penal en la persecución de estos delitos tributarios. Y que, por consiguiente, subsistiría el deber del resto de los poderes del Estado (en concreto, del Ministerio Fiscal y de la justicia penal) de perseguir estos delitos. Ello podría pensarse, en la medida en que se hace referencia en principio exclusivamente a la Administración tributaria, y no a estos otros órganos. Si esto fuera así, entonces, aunque seguramente por error de redacción, el delito tributario seguiría resultando perseguible (no, sin embargo, por parte de la Administración tributaria) también en los supuestos que pueden acogerse en lo previsto por la Disposición Adicional Primera.

No obstante, la interpretación anterior resulta dudosamente compatible con el tenor literal del precepto mencionado, que -recordémoslo- establece también con claridad que *"la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal"*. Tal declaración no puede, me parece, ser entendida, sin desatender a las exigencias del principio de legalidad penal (pues cualquier interpretación restrictiva de la norma sería en contra del reo), más que como una verdadera causa de supresión (*a posteriori*) de la punibilidad del hecho delictivo cometido y ya consumado.

Debe observarse, por lo demás, que -como ya han apuntado diversos comentaristas- esta supresión de la punibilidad del delito tributario nada tiene que ver con la causa de supresión que venía ya prevista en el **art. 305.4 CP**. En esta última, en efecto (ya muy polémica, en cuanto a sus efectos político-criminales), se preveía la supresión de la punibilidad de delitos tributarios cometidos y consumados, con tal de que el delincuente cumpliera con sus obligaciones tributarias antes de que se hubiesen iniciado las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, tendentes a detectar y comprobar su infracción.

Se trata, pues, de dos causas diferentes de supresión de la punibilidad. Las dos producen el mismo efecto, de volver no susceptible de persecución, por parte de la justicia penal, un delito cometido. Y las dos se basan en un fundamento similar: un comportamiento post-delictivo positivo por parte del delincuente (cumplir con sus obligaciones tributarias previas, antes de ser detectado, en un caso/ cumplir con sus obligaciones tributarias vueltas a definir de nuevo por el legislador, de modo más favorable para el contribuyente, en el otro). Pero,

aun con ello (y aunque ambas produzcan idénticas consecuencias jurídicas), lo cierto es que cada una de ellas posee un supuesto de hecho que condiciona su aplicación que es bastante diferente. Y, en consecuencia, también deberá serlo la valoración que cada una de ellas merezca.

5. Examinemos, entonces, la cuestión de la constitucionalidad de las medidas de naturaleza penal contenidas en el Decreto Ley 12/2012. (Nada diré, por lo tanto, aquí acerca de la constitucionalidad de los aspectos estrictamente tributarios: si el **art. 86 CE** permite regular obligaciones tributarias a través de un Decreto Ley, o si el contenido de la Disposición Adicional Primera es o no compatible con lo dispuesto en el **art. 31.1 CE**.)

Hasta donde alcanzo a ver, tres son las objeciones que podrían oponerse a la constitucionalidad de los contenidos estrictamente penales del Decreto Ley 12/2012. La primera de ellas sería de naturaleza puramente formal: a tenor de la misma, podría discutirse que un decreto ley constituya un instrumento normativo idóneo para intervenir en el ámbito del Derecho Penal. En mi opinión, sin embargo, dado que el decreto ley que comentamos produce un efecto restrictivo sobre la responsabilidad penal, no puede decirse que su promulgación haya afectado al principio de legalidad penal. Por ello, y con independencia de lo que haya que decir (desde el punto de vista jurídico-constitucional y político) sobre el uso y abuso de los decretos ley, lo cierto es que no existiría aquí, en este aspecto, vicio de constitucionalidad alguna, a mi entender.

En segundo lugar, se ha argumentado que la Constitución española prohíbe las amnistías. Y que, por consiguiente, lo previsto en la Disposición Final Primera del Decreto Ley 12/2012 en el orden penal, chocaría con dicha prohibición, y sería por ello inconstitucional. A este respecto, no obstante, pueden hacerse dos observaciones. La primera es que no es tan evidente que la Constitución prohíba las amnistías siempre y en todos los casos: el **art. 62.i) CE** prohíbe expresamente los indultos generales. De esta prohibición se ha querido deducir, *a fortiori*, una prohibición de las amnistías. Sin embargo, tal deducción exige la asunción de ciertos presupuestos valorativos (por ejemplo: que en un Estado de Derecho el Poder Legislativo no debería intervenir *a posteriori* sobre decisiones adoptadas por el Poder Judicial, para corregirlas) que, cuando menos, merecen una discusión más detallada. Es decir: en puridad (sin una lectura moral y políticamente sesgada del texto constitucional), no es posible afirmar que exista una prohibición expresa de las amnistías en el texto constitucional.

Por lo demás, no es claro tampoco que lo previsto en la Disposición Final Primera del Decreto Ley 12/2012 constituya una verdadera declaración de amnistía. Pues lo único que ocurre es que se suprime la punibilidad del delito ("*exoneraría de su responsabilidad penal*"). Pero no es claro que ello

equivalga a tener el delito por no cometido. ¿No subsistirían, por ejemplo, eventuales pretensiones en el orden civil, que pudieran derivarse del delito cometido (la reclamación de cantidad de un socio del delincuente exento de responsabilidad, por ejemplo, a causa de los daños sufridos por la sociedad por la mala gestión tributaria de éste)? Yo pienso que sí. Y que, por consiguiente, no puede hablarse de una verdadera amnistía, en el sentido técnico-jurídico de la expresión.

En todo caso, creo que lo decisivo, para argumentar la flagrante inconstitucionalidad de la exención de responsabilidad penal prevista en el Decreto Ley 2012 no es la violación del art. 62.i) CE, sino la del **art. 14 CE**. En efecto, parece evidente que el contenido de la Disposición Final Primera del mencionado Decreto Ley establece una causa de supresión de la punibilidad absolutamente personal (delincuentes que hayan cometido su delito durante un determinado período de tiempo) y que dicho tratamiento privilegiado para dichos delincuentes no puede ser justificado de forma razonable atendiendo a las características diferenciales de sus conductas (¿qué tienen de especial las conductas de defraudación tributaria realizadas antes del ejercicio fiscal 2012?). No existe, pues, razón alguna que convierta en razonable el trato desigual. Y, por consiguiente, éste es necesariamente discriminatorio. Y la ley que lo impone, inconstitucional, por violación del principio de igualdad ante la ley.

A este respecto, hay que observar que carece de cualquier relevancia el argumento de la "necesidad económica" del Estado. Pues, aun cuando fuera cierto (y ello resulta en extremo dudoso, a la vista de la alegría con la que se decide dónde recortar y dónde despilfarrar), ello en nada alteraría el carácter discriminatorio del tratamiento penal privilegiado a ciertos delincuentes, que lo es, con independencia de cualquier otra circunstancia, si no se corresponde con alguna particularidad *de la conducta delictiva misma, o de los propios individuos delincuentes*. Hay que recordar, al respecto, que en nuestro ordenamiento jurídico solamente se prevén actuaciones de los poderes públicos en "estado de necesidad" a través de los procedimientos reglados previstos en el **art. 55 CE**. Y que dicho precepto no permite en ningún caso suspender el principio de igualdad ante la ley.

Así pues, la "amnistía fiscal" es, en mi opinión, claramente inconstitucional, cuando menos en su vertiente penal. Y ello, por resultar discriminatoria: por privilegiar, injustificadamente, a un grupo predeterminado (delimitado, aun cuando no conozcamos sus identidades) de delincuentes. (No me atrevo a afirmar si también lo es su parte estrictamente tributaria. Aunque creo que hay claros indicios de ello.)

6. Para acabar, permítaseme hacer un par de comentarios acerca del efecto político-criminal de medidas de esta índole. Cinco son, según creo, los efectos

inmediatos que se van a producir a partir de la promulgación y aplicación del Decreto Ley 12/2012 (si el Tribunal Constitucional no lo remedia):

- En primer lugar, se agudizará la percepción de inmoralidad e injusticia (ya presente por otras muchas razones, ampliamente justificadas) acerca del sistema tributario español. Lo que, de forma casi natural, va a disminuir las razones no instrumentales (es decir, no relacionadas con la probabilidad de ser sancionados) que tienen los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias. Es decir, se aportan razones morales para justificar el fraude. No importa ahora tanto si tales razones son suficientes. Lo cierto es que muchos contribuyentes las tendrán por tales.

- En segundo lugar, aumentará también la percepción de la impunidad de las conductas de fraude tributario. Ello, por supuesto, se va a concentrar especialmente en ciertos grupos sociales (aquellos que tienen mayor facilidad para ocultar sus ingresos y patrimonio). No es nada nuevo, pero medidas como la comentada vienen a confirmar una percepción ampliamente presente en tales ambientes: defraudar merece la pena.

- En tercer lugar, medidas como las comentadas lanzan un mensaje desolador hacia los órganos estatales encargados de perseguir el fraude. Pues se les está diciendo que sus esfuerzos no merecen la pena, que no existe voluntad política de perseguir las conductas delictivas e infractoras en este ámbito, que hay delincuentes de primera y de segunda, etc. En fin, se está pintando un cuadro de impunidad (selectiva). Y es sabido que ésta es una de las condiciones para la quiebra de la lealtad al Derecho y a la ley, por parte de la ciudadanía y también de los servidores públicos.

- En cuarto lugar, una causa de supresión de la punibilidad como la introducida por el Decreto Ley 12/2012 se sustenta sobre bases extremadamente endebles (por no decir inexistentes), desde el punto de vista valorativo. En efecto, a diferencia de lo que ocurre con lo -por lo demás polémico- dispuesto en el art. 305.4 CP, la Disposición Final Primera del mencionado Decreto Ley exige en realidad un comportamiento post-delictivo positivo extremadamente tenue, visto desde el punto de vista de la reintegración del delincuente a la comunidad de los contribuyentes respetuosos con la legalidad: puesto que aquél es beneficiado por un tipo impositivo privilegiado y no se le impone ninguna condición adicional, parece dudoso que pueda hallarse verdaderamente ningún síntoma de auténtica resocialización en el comportamiento del defraudador que se acoja a esta norma. Así pues, en términos político-criminales, se trata de una restricción completamente injustificada de la punibilidad.

- Por fin, el Decreto Ley 12/2012 abre una vía franca para el blanqueo de bienes, procedan estos de la "economía sumergida", de negocios ilegales o, sin

más, de la comisión de delitos. De hecho, uno se atreve a profetizar que puede ser esta la mayor utilidad, y la mayor fuente de ingresos para la Hacienda Pública. Pues, en efecto, mientras que aquél que tiene bien ocultos sus ingresos (en paraísos fiscales, por ejemplo) no tendrá aliciente de relevancia para declararlos, sí que los tiene aquél que desee incorporar a la economía legalizada dichos ingresos. Debe señalarse, pues, que el Gobierno español, con esta medida, no sólo está exonerando a (algunos) defraudadores fiscales: también está promoviendo el blanqueo de bienes.