

UNA NUEVA TRILOGÍA EN DERECHO PENAL TRIBUTARIO: FRAUDE, REGULARIZACIÓN Y BLANQUEO DE CAPITALS

Juan Carlos Ferré Olivé

*Catedrático de Derecho Penal.
Universidad de Huelva*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don Francisco MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don Javier SANCHO SEBASTIÁN.

EXTRACTO

El año 2012 será recordado por las convulsiones que sacudieron los cimientos del Derecho Penal Tributario. La regularización extraordinaria incorporada por el Real Decreto-Ley 12/2012 y sus consecuencias de cara al delito fiscal y al delito de blanqueo de capitales han generado una enorme producción científica. Pero además del debate académico, se advierte el enorme trabajo de la administración, preocupada en corregir sus propios errores y solventar las dudas que plantearon permanentemente los contribuyentes. También la labor de los legisladores, que se han visto abocados a un trabajo denodado, del que surgió con urgencia una reforma de los delitos contra la Hacienda Pública, el 27 de diciembre. Y aún queda por oír la palabra de los jueces, aunque ya existen fallos importantes que analizan esta trilogía que se ha creado entre fraude, regularización y blanqueo de dinero. Este trabajo pretende ser exhaustivo en el análisis de los aspectos más relevantes de esta triple relación. Se analizarán pues los vínculos entre el fraude fiscal, la regularización tributaria y el blanqueo de capitales, intentando aportar algo de luz dentro de este caos normativo.

Palabras claves: fraude fiscal, regularización tributaria y blanqueo de capitales.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013 / Fecha de revisión: 25-01-2014

A NEW TRILOGY IN CRIMINAL TAX LAW: CRIMINAL TAX FRAUD, VOLUNTARY DISCLOSURE AND MONEY LAUNDERING

Juan Carlos Ferré Olivé

ABSTRACT

The year 2012 will be remembered by the disruptions that shook the foundations of the Criminal Tax Law. The extraordinary regularization incorporated by the Royal Decree-Law 12/2012 and its consequences face to the fraud and the money-laundering have produced an enormous scientific production. . But in addition to the academic debate, it is possible to observe the great work of administration, concerned to correct their own mistakes and resolve doubts raised by taxpayers permanently. Also the work of legislators, who have been doomed to a hard work which arose an urgent reform of the Criminal tax law on 27 December. And still remains to hear the word of judges, although there are important judgments that analyze this trilogy that has been created between criminal tax fraud, voluntary disclosure, and money-laundering. This work intended to be exhaustive in the analysis of the most relevant aspects of this triple connection, looking at the links between the components of the trilogy, trying to bring some light in this regulatory chaos.

Keywords: criminal tax fraud, voluntary disclosure and money laundering.

Sumario

1. Aproximación al problema
2. Trilogía, Parte I: Fraude fiscal y blanqueo de capitales
3. Trilogía, Parte II: La regularización tributaria
 - 3.1. Fundamentación
 - 3.2. Régimen de la regularización fiscal ordinaria (art. 305.4 CP) antes de la entrada en vigor de Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre
 - 3.3. Régimen de la regularización fiscal extraordinaria (RDL 12/2012) antes de la entrada en vigor de Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre
 - 3.4. Naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre
4. Trilogía, Parte III: Algunos aspectos relevantes de la nueva regulación del delito fiscal: consumación, regularización, prescripción
5. Conclusiones

Bibliografía

1. APROXIMACIÓN AL PROBLEMA

Los aspectos tributarios y penales de la regularización tributaria introducida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y complementada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, que modificó la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, se han visto envueltos en un número tan importante de problemas que han puesto en jaque a todos los operadores jurídicos, sin distinción. Como fundamentaremos en este trabajo, si bien al adoptar estas reformas se tenía claro el fin perseguido, que no era otro que captar recursos para reflotar una maltrecha economía, la técnica jurídica empleada ha sido desastrosa. Los errores técnicos se fueron resolviendo con nuevos errores técnicos, por lo que el guion parece haber sido escrito siguiendo la Ley de Murphy: «Si algo puede salir mal, saldrá mal». Estaremos pendientes de la reacción final de los Tribunales de Justicia cuando estas cuestiones se planteen y resuelvan ante los órganos jurisdiccionales ordinarios y constitucionales. Lo que queda claro es la inevitable inseguridad jurídica que se ha ido creando y que será difícil de revertir.

Enunciaré brevemente una serie de ideas que se han ido manejando en los últimos tiempos. Como se verá, algunas son ciertas, pero muchas otras pueden cuestionarse. Todas ellas me servirán de punto de partida para este análisis.

- a) La regularización fiscal extraordinaria (RDL 12/2012) ha intentado potenciar la repatriación de capitales ocultos en el extranjero a cambio del pago de una pequeña parte de la deuda tributaria. El éxito presupuestario ha sido escaso. Sin embargo, ha logrado desatar una gran tormenta política –por el trato desigual a los defraudadores tributarios– y jurídica –por el desaguado que ha provocado en la normativa tributaria y penal, que hasta entonces interactuaban de forma no perfecta, pero bastante pacífica.
- b) Con el Real Decreto-Ley 12/2012 se ha generado un mecanismo extraordinario que incentiva la regularización tributaria de algunos contribuyentes, eximiendo de responsabilidad administrativa en sede tributaria y posiblemente –no está tan claro– en sede penal por delito fiscal.
- c) La regularización prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 se ha considerado insuficiente para eximir de responsabilidad por el delito de blanqueo de capitales (art. 301 CP: pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triple del valor de los bienes) lo cual desmotivaría completamente el interés por hacer aflorar los capitales ocultos. Para colmo de males, la regularización tributaria serviría como una autodenuncia del contribuyente.
- d) Al advertir *a destiempo* este crucial problema, se ha generado todo tipo de comunicaciones desde las más altas instancias administrativas (Secretaría General del

Tesoro y Política Financiera, Dirección General de Tributos), algunas de ellas contradictorias. Finalmente se ha recurrido a una solución de urgencia para intentar resolver este problema, consistente en modificar el delito fiscal regulado en el artículo 305 del Código Penal a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Para lograr estos objetivos, el Anteproyecto suscrito por el Gobierno ha pretendido transformar la naturaleza jurídica de la regularización, para que dejara de ser una *excusa absoluta*, y convertirse en un *elemento del tipo*.

- e) El Anteproyecto recibió fuertes críticas a partir del Informe preceptivo realizado por el Consejo General del Poder Judicial. Con modificaciones, el texto finalmente aprobado parece seguir sustentando la idea de que aquel que ha delinuido y posteriormente regularizado (fundamentalmente en el caso de regularizaciones extraordinarias: pagando una cantidad mínima y conservando legítimamente una gran cantidad del *capital corrupto*) no habrá ni siquiera delinuido, pues según la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012 se «hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria». En otros términos: los bienes objeto de un delito fiscal regularizado no provendrían de una «actividad delictiva» y, por lo tanto, no estarían «contaminados» a efectos del delito de blanqueo de capitales. En síntesis, no habilitarían la persecución por este último delito.
- f) Con todos estos movimientos normativos parece haberse cumplido el objetivo de dar tranquilidad a quienes han regularizado su situación tributaria por esta vía excepcional, haciendo aflorar capitales ocultos, pero se ha roto el equilibrio que mantenía pacíficamente el delito fiscal en su anterior regulación.
- g) Con estos cambios se modificaría el momento consumativo del delito fiscal, que pasaría a ser el determinado por una circunstancia externa –la constatación de alguna de las causas de bloqueo de la regularización o la prescripción tributaria–. El plazo de prescripción de la acción penal comenzaría al darse en alguna de dichas circunstancias externas, por lo que podría prolongarse una serie indefinida de años, o incluso podría llegar a pensarse que el delito fiscal es imprescriptible.

A partir de aquí intentaremos aportar soluciones a estos problemas que están dando contenido a la nueva trilogía del Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales.

2. TRILOGÍA, PARTE I: FRAUDE FISCAL Y BLANQUEO DE CAPITALES

Según el artículo 301.1 del Código Penal a partir de la redacción que prevé la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, el delito de blanqueo de capitales es de aplicación a quien «adquiera, posea, utilice, convierta o transmita bienes, sabiendo que estos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos...». Tres cuestiones esenciales llaman nuestra

atención: a) la posibilidad de caracterizar los bienes originados en un delito fiscal como producto de una actividad delictiva previa; b) la comprobación de la actividad delictiva previa, y c) la posible aplicación de este delito al propio contribuyente que ha defraudado a Hacienda (autoblanqueo).

- a) ¿Son los bienes provenientes de un fraude fiscal el producto de una actividad delictiva previa? Este tema es bastante polémico, no solamente en el ámbito del Derecho español sino a nivel internacional. El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI = FATF) es la principal organización intergubernamental que desarrolla y promueve políticas para proteger el sistema financiero mundial contra el blanqueo de dinero, la financiación del terrorismo y la financiación de la proliferación de armas de destrucción masiva. En el glosario de su último documento de Recomendaciones, fechado en febrero de 2012, hace mención expresa por primera vez, entre las «Categorías establecidas de delitos», al contrabando y a los delitos fiscales (relacionados con los impuestos directos e impuestos indirectos). Sin embargo, existe un fuerte debate internacional sobre la necesidad de esta incorporación, entre otros motivos por la inexistencia de consenso internacional acerca de la definición de los delitos fiscales¹.

En nuestro Derecho el legislador no ha optado por circunscribir el blanqueo a un *catálogo* de delitos previos –como hizo durante la vigencia de la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, que rigió hasta 1995 limitando al ámbito del delito a bienes relacionados con el tráfico de drogas– sino que ha optado por una fórmula amplia. Simplemente tienen que existir *bienes* que tengan *su origen en una actividad delictiva*. Se habla entonces de *bienes corruptos*. Para encontrarnos ante esos bienes corruptos, debemos constatar una actividad delictiva previa que genere o produzca bienes (como sin duda ocurre con muchos delitos, esencialmente aquellos relativos al tráfico de drogas, corrupción y crimen organizado). La cuestión central de toda esta problemática reside en determinar, como analizaremos a continuación, si el delito fiscal *genera o produce bienes*. Incrementando aún más la confusión, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo², dispone 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» (art 1.2)*. Debemos destacar que se trata de una norma de naturaleza administrativa que traspone una

¹ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo de capitales*, 3.ª ed. Cizur Menor, 2012, págs. 374 y ss.

² Esta ley supone la transposición al Derecho español de la Directiva 2005/60/CE de 26 de octubre de 2005 (DOUE L 309, de 25 de noviembre de 2005) conocida como «Tercera Directiva» de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Ya se encuentra en proceso de redacción una «Cuarta Directiva» que explicitaría aún más la consideración del fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales. Las recomendaciones del GAFI de febrero de 2012, mencionadas en el texto, están sirviendo de base para la mencionada «Cuarta Directiva» europea en esta materia.

Directiva europea y que expresamente limita su aplicación «a los efectos de esta ley»³. Pero no puede negarse que existe una fuerte presión criminalizadora en esta materia. GÓMEZ BENÍTEZ atribuye con acierto a la voracidad fiscal de los estados desarrollados el haber trasladado el delito de blanqueo de capitales, de su «sentido original estricto» –delitos de narcotráfico, corrupción y crimen organizado– a su utilización como instrumento de *control y recaudación fiscal*⁴.

Un sector doctrinal encabezado por BLANCO CORDERO considera que la cuota defraudada en el delito contra la Hacienda Pública constituye un bien susceptible de integrar el tipo penal de blanqueo de capitales previsto en el artículo 301 del Código Penal⁵. Esta compleja cuestión ha llegado a la Sala Segunda del Tribunal Supremo por primera vez con la Sentencia n.º 974/2012, de 5 de diciembre, con éxito para la tesis precedentemente enunciada. El Alto Tribunal consideró, por cuatro votos contra uno, que los bienes provenientes de un delito fiscal *proceden* de una actividad delictiva previa a efectos del blanqueo de capitales. En el fundamento jurídico trigésimo séptimo de este muy elaborado fallo, los Magistrados en mayoría aportaron una importante serie de argumentos que entendieron favorables a la viabilidad del delito fiscal como precedente del blanqueo de capitales: se atiende a la disparidad de bienes jurídicos protegidos en uno y otro delito, a que la normativa extrapenal de naturaleza administrativa ya mencionada (Ley 10/2010, de 28 de abril, sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo) considera «a los efectos de esta ley» que se entienden como bienes procedentes de la actividad delictiva, incluso «la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública» y a distintos precedentes de Derecho Comparado. En definitiva, la Sala Segunda del Alto Tribunal considera en mayoría que «el objeto del blanqueo es la ganancia procedente del delito fiscal, esto es, la cuota defraudada».

Otro sector doctrinal entiende que el delito fiscal no puede considerarse como un ilícito precedente del delito de blanqueo de dinero, es decir, la cuota tributaria *no tiene su origen* en una actividad delictiva previa. Así, manifiesta GÓMEZ BENÍTEZ que «el fraude fiscal en sí mismo no genera los bienes, no es el origen de los bienes sino que, simplemente, oculta a la Hacienda Pública los bienes obtenidos lícitamente»⁶. También apunta expresivamente FERNÁNDEZ JUNQUERA que ligar el fraude fiscal al

³ Esta circunstancia es reconocida unánimemente por la doctrina. Cfr. FALCÓN Y TELLA: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este en el blanqueo de capitales», *Quincena Fiscal*, 1-2, enero 2011, pág. 12; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n.º 155/2012, pág. 28.

⁴ Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: «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*, 91, 2007, pág. 15.

⁵ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: «La amnistía fiscal», en AA. VV., MARTÍN FERNÁNDEZ, BLANCO CORDERO, MONEDERO ARANDILLA, SALIDO GUSI: *La amnistía fiscal*. Valencia, 2012, pág. 126 y autores allí citados.

⁶ Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: *Reflexiones técnicas y de política criminal...*, op. cit., pág. 18.

blanqueo de capitales «hace aguas en sus cimientos. Y las hace no porque se quiera negar que el fraude sea un delito, sino porque no es la clase de delito que responda al delito posterior de blanqueo»⁷. A mi entender, y como expondré a continuación suscribiendo *in totum* los argumentos vertidos en el único voto particular de la mencionada sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, considero evidente que la cuota defraudada no es una ganancia sino un ahorro y, por lo tanto, no responde a la literalidad de *bien* que *tiene su origen* en una actividad delictiva. Los conocidos como *bienes contaminados* deben ser el producto de una actividad delictiva, lo que no se da en este caso porque los bienes objeto de un fraude fiscal *preceden* a la actividad delictiva. El voto particular del Magistrado Antonio del Moral consagra desde mi punto de vista la solución más acertada a este problema. Discrepa con la mayoría de la Sala, pues considera que el delito fiscal *no es idóneo* para erigirse en presupuesto del delito de blanqueo de dinero. Esto no supone que en el futuro no pueda serlo, tal como aconsejan las recomendaciones de distintos organismos internacionales. Sin embargo, con la regulación actual del artículo 301 del Código Penal regulador del blanqueo de dinero *no puede* serlo. El mencionado artículo sanciona una serie de conductas (por ej. poseer, utilizar, convertir o transmitir «bienes, sabiendo que tienen su origen en una actividad delictiva»), y el delito fiscal es un ilícito que *no origina bienes*, sino que permite *aprovecharse del ahorro*. Los bienes no provienen del delito fiscal, sino que le preceden⁸. El blanqueo hace referencia a bienes que no se tenían, afirmando al respecto el Magistrado «Solo pueden servir de presupuesto del delito de blanqueo de capitales por tanto los delitos idóneos para *generar* bienes o ganancias en sentido material. Una *no pérdida* es diferente a una ganancia. Ganancia y ahorro son realidades diferentes. Quien ahorra no está ganando, no está obteniendo ningún bien: sencillamente lo está manteniendo». Añade acertadamente que la cuota tributaria que se deja de ingresar no es un enriquecimiento sino un ahorro: «un *damnum cesans* y no un lucro emergente»⁹. Así las cosas, no puedo menos que suscribir plenamente esta reflexión final: «El argumento basilar de este entendimiento se funda en la interpretación literal y gramatical del artículo 301 del Código Penal, de valor singular por venir ligada al principio de taxatividad. Las conclusiones de la interpretación gramatical del precepto son tan claras que ni el elemento teleológico, ni argumentos de derecho comparado, ni la integración con normas extrapenales, ni la consulta de instrumentos internacionales pueden dar al traste con ella: el precepto

⁷ Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Defraudación fiscal...», *op. cit.*, pág. 32.

⁸ También destaca la inaplicabilidad del blanqueo de dinero en casos de delito fiscal previo MORALES PRATS, F. quien destaca que este delito no genera bienes, simplemente los oculta a la Hacienda Pública. Cfr. «Frau fiscal: la regularització tributària i els seus efectes penals», *Revista El Gestor*, noviembre 2012, pág. 11.

⁹ El voto particular aquí comentado contiene muchos más argumentos interesantísimos, como la artificiosa, desconcertante y normalmente imposible individualización de la cuota puntualmente defraudada dentro del patrimonio del deudor tributario, lo que sería imprescindible si se pretenden imputar esos concretos bienes como objetos originados por la actividad delictiva previa.

dice lo que dice: y castiga lo que castiga. La elusión del pago de tributos no genera un incremento patrimonial. Permite un ahorro pero no aporta nada al patrimonio. No pueden blanquearse efectos o bienes procedentes de un delito que no los genera».

En síntesis, aunque por el momento, en la primera Sentencia del Tribunal Supremo que toca este complejísimo tema ha triunfado la tesis que considera que el importe de la cuota defraudada es un bien susceptible de blanqueo, podemos afirmar sumando nuestro parecer al voto por el momento minoritario pero a nuestro entender más convincente, que con la actual regulación legal los bienes que son objeto de un delito fiscal no son susceptibles de fundamentar un delito de blanqueo posterior.

En este complejo contexto es importante destacar la necesidad de imponer *límites interpretativos* al delito de blanqueo de dinero. Con la lucidez que le caracteriza, MUÑOZ CONDE cuestiona que en esta materia «el legislador, en su afán de dar a los encargados de la persecución penal un arma eficaz para perseguir cualquier tipo de delito y evitar que exista un mercado paralelo de circulación de capitales que escape a los controles oficiales, ha creado un *monstruo jurídico* sin límites ni contornos claros y precisos, con el que cabe cometer cualquier arbitrariedad.»¹⁰. Si esto es importante en el blanqueo que se imputa a terceros, lo es mucho más cuando se contempla la posibilidad de sancionar el *autoblanqueo* realizado por el propio defraudador tributario, tal como analizaremos posteriormente. Por ese motivo debe imponerse una interpretación restrictiva del tipo de blanqueo de dinero, requiriéndose en el autor un elemento subjetivo del injusto: la *finalidad* de «ocultar o encubrir» el origen ilícito de los bienes, o «ayudar» a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos. De esta forma se evitará la sanción penal de infinitas conductas adecuadas socialmente y que no debían resultar abarcadas por el tipo penal¹¹.

b) La comprobación de la actividad delictiva previa.

La reforma del delito de blanqueo de capitales operada por Ley Orgánica 10/2010 tenía entre otros objetivos zanjar una polémica doctrinal. Efectivamente, con la regulación anterior, los bienes debían tener su origen «en un delito». Un sector doctrinal consideraba que solo habría delito si se constataba una sentencia condenatoria firme, que comprobara el efectivo carácter delictivo de la conducta¹². Sin embargo,

¹⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, F.: «Consideraciones en torno al bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales», en AA. VV. (ABEL SOUTO y SÁNCHEZ STEWART, coord.) I.º Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero, Valencia, 2009, pág. 172. También DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos de la reforma del delito de blanqueo. Especial referencia a la reforma del artículo 301.1 del Código Penal», *Revista Penal*, n.º 28/2011, pág. 6.

¹¹ Cfr. DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 22.

¹² Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: «Reflexiones técnicas y de política criminal...», *op. cit.*, pág. 22 y ss.; con referencias DEL CARPIO DELGADO, «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 15.

otro sector doctrinal¹³ y fundamentalmente la jurisprudencia del Tribunal Supremo consideraban innecesaria una condena efectiva previa, siendo suficiente probar que los bienes provienen de una actividad delictiva en el propio proceso que dirime el delito de blanqueo de capitales. El Alto Tribunal ha considerado en la Sentencia del Tribunal Supremo 155/2009, de 26 de febrero, que «admitiéndose que la existencia del delito previo constituye elemento objetivo (normativo) del tipo y su prueba condición asimismo de tipicidad, en ningún caso la jurisprudencia requiere que hubiera procedido sentencia condenatoria firme, bastando con que el sujeto activo conozca que los bienes tengan como origen un hecho típico y antijurídico (SSTS de 19 de septiembre de 2001, de 19 de diciembre de 2003 y de 23 de diciembre de 2003), y ni siquiera se considera preciso que se determine la autoría del delito precedente (STS de 23 de febrero de 2005), por cuanto tal requisito, necesidad de condena previa, haría imposible en la práctica la aplicación del tipo de blanqueo».

En síntesis, los bienes deben provenir de una «actividad delictiva» previa, que se constata en el propio proceso que se sigue por delito de blanqueo de capitales. En todo caso no existirá blanqueo si la actividad precedente no reúne los requisitos de tipicidad, por ejemplo si se tratara de una mera infracción administrativa sancionada por las instancias tributarias. No requerir una sentencia condenatoria firme no implica, en todo caso, dejar de constatar una *auténtica actividad delictiva* previa.

c) Defraudación tributaria y autoblanqueo.

El artículo 301.1 del Código Penal, en la redacción vigente desde la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, sanciona expresamente conductas de blanqueo de bienes que tienen su origen en una actividad delictiva «*cometida por él o por cualquiera tercera persona...*». Con anterioridad, la posibilidad del autoblanqueo había sido admitida en un importantísimo Acuerdo de Pleno del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2006, afirmándose que «El artículo 301 del Código Penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente. Para el conocimiento de estos supuestos, la Sala Segunda se constituirá siempre con un mínimo de cinco Magistrados». No solo la jurisprudencia ha admitido el autoblanqueo. La doctrina se ha manifestado también a favor de esta figura. Así lo hace GÓMEZ BENÍTEZ, para quien el blanqueo es una forma de enriquecimiento ilícito que debe ser prevenida, provenga del propio autor del delito previo o de un tercero¹⁴. Sin embargo, no puede desconocerse que la aplicación práctica de este autoblanqueo se desarrolla fundamentalmente en el ámbito de los delitos relacionados con el tráfico de drogas¹⁵. Y en menor medida en procesos por corrupción y crimen organizado.

¹³ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: «El delito de blanqueo...», *op. cit.*, pág. 425 y ss.

¹⁴ Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: «Reflexiones técnicas...», *op. cit.*, pág. 7.

¹⁵ Cfr. DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 18.

La gran duda que existe no hace referencia al autoblanqueo en sí, que se encuentra actualmente admitido por la propia Ley penal. Los interrogantes se circunscriben a determinar si la figura es de aplicación a la defraudación tributaria. En estos supuestos –como en todos los casos de blanqueo de capitales– existen dos bienes jurídicos tutelados: el que se protege a través del delito previo y el que quiere evitar un enriquecimiento ilícito en un contexto socioeconómico. Desde esta perspectiva ambas conductas permiten un concurso real de delitos.

Considero que es necesario limitar considerablemente la aplicación del delito de autoblanqueo cuando los bienes procedan de un delito fiscal. Esta limitación puede fundamentarse en que los bienes no se originan o proceden de un delito fiscal, como he mencionado precedentemente. Pero en todo caso, existen más limitaciones. Así, habrá que constatar la presencia de los *elementos subjetivos* específicos distintos del dolo que deben guiar la aplicación de este tipo: la *finalidad* de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o ayudar a la persona que ha participado en la infracción a eludir las consecuencias legales de sus actos¹⁶. Esta interpretación ya ha sido sustentada por FALCÓN Y TELLA¹⁷, quien cuestiona las opiniones de aquellos que entienden que el delito fiscal lleva de forma automática a un delito de blanqueo, porque la mera posesión de la cuantía defraudada ya sería un delito de blanqueo. Este autor considera necesario limitar el autoblanqueo, permitiendo su sanción penal exclusivamente si el defraudador tributario pretende ocultar o encubrir el origen delictivo del dinero¹⁸. Y la necesidad de establecer excepciones ya ha sido demandada desde la doctrina penalista, más aún cuando se ha tipificado como delictiva la mera posesión y utilización de los bienes procedentes de la actividad delictiva previa¹⁹.

El Código Penal está tratando por igual a todos los delitos previos, situación que no se da en muchos países de nuestro entorno. El fraude fiscal podría llegar a ser un delito previo al blanqueo de capitales, pero no considero que pueda serlo en los amplísimos términos actuales si se trata de un autoblanqueo. En este sentido queda pendiente la posibilidad de apreciar una violación del principio *non bis in idem*²⁰. No es fácil demostrar la violación de este principio, pero cuando el fraude fiscal sanciona la defraudación de determinados bienes y el delito de blanqueo sanciona desde el instante mismo de la consumación del delito previo la posesión o el uso de esos mis-

¹⁶ Cfr. DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 22.

¹⁷ Cfr. FALCÓN Y TELLA: «La reforma del Código Penal...», *op. cit.*, pág. 11 y ss.

¹⁸ Le sigue FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Defraudación fiscal...», *op. cit.*, pág. 28 y ss., aunque reconociendo las dificultades prácticas de esta propuesta dada la amplitud con la que se ha regulado el delito de blanqueo de dinero en el artículo 301.1 del Código Penal desde la reforma operada por Ley Orgánica 5/2010.

¹⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M.: Voz «Blanqueo de bienes», *Enciclopedia penal básica*, Granada, 2002, pág. 200; DEL CARPIO DELGADO, «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 19.

²⁰ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo...*, *op. cit.*, pág. 433.

mos bienes parece difícil desconocer que el concurso real entre ambos delitos y la desmesurada pena consecuente suponen la aplicación de dos sanciones penales por un único hecho cometido.

3. TRILOGÍA, PARTE II: LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

3.1. FUNDAMENTACIÓN

La *regularización tributaria*, conocida en cuanto a sus efectos penales como *rectificación posdelictiva voluntaria* o *autodenuncia*²¹, se encuentra contemplada expresamente para el delito fiscal en el artículo 305.4 del Código Penal. El legislador ha adaptado soluciones similares para otros delitos contra la Hacienda Pública, como el fraude de subvenciones (art. 308.5 CP) y contra la Seguridad Social (art. 307.3 y 307 ter.3 CP). A partir de las disposiciones introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, que consagra un nuevo supuesto de regularización, podemos hablar de distintas regularizaciones tributarias: una ordinaria o tradicional y otra «extraordinaria»²². En todo caso son obligaciones alternativas, y cumplida una de ellas se producen importantes consecuencias tributarias y penales, tal como expondremos posteriormente²³.

La incorporación de disposiciones de esta naturaleza genera necesariamente opiniones contrapuestas. Porque lo que se pone en evidencia es un tratamiento diferenciado del delincuente tributario, que puede solventar sus responsabilidades penales mediante una *regularización*, del resto de los que cometen los delitos en el Código Penal que una vez consumados, solo pueden aspirar a una atenuación de pena en casos muy limitados. Esta situación hasta cierto punto privilegiada, ha llevado en Alemania a diversos planteamientos de inconstitucionalidad, por afectarse el principio de igualdad respecto a los autores de otras figuras delictivas. Sin embargo, el Tribunal Constitucional alemán ha rechazado por el momento todas estas alegaciones²⁴.

La posibilidad de exonerar la pena por una regularización fiscal *ordinaria* no existió en España hasta la reforma operada en esta materia por Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio. El argumento

²¹ El término *autodenuncia* (o *Selbstanzeige*) es fruto de la enorme influencia de la ciencia jurídica germana en esta materia. Sin embargo, es un término que no se ha impuesto en la literatura y jurisprudencia en idioma español. Cfr. IGLESIAS RÍO, M.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Valencia, 2003, pág. 30 y ss. Considero que el rechazo terminológico no solo se debe a la falta de arraigo de este concepto, sino que hablar de una autodenuncia supone una carga muy negativa, que implica reconocer la comisión previa de un hecho delictivo.

²² Todo ello sin desconocer la existencia de otras regularizaciones tributarias previas, como las establecidas en los años 1977, 1985 y 1991. Dada la reiteración con la que aparecen en el tiempo estas regularizaciones «extraordinarias», podríamos pensar en asignarles un tratamiento jurídico autónomo. Sin embargo, esta solución no sería posible porque han sido muchas, pero no hay dos iguales.

²³ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. en AA. VV.: *La amnistía fiscal*, Valencia, 2012 pág. 4 y ss.

²⁴ Cfr. IGLESIAS RÍO, M.: *La regularización...*, *op. cit.*, pág. 66 y ss.

para emprender esta reforma, manifestado expresamente en la Exposición de Motivos de dicha ley, no fue otro que el de coordinar dos sistemas sancionatorios, el administrativo y el penal, que iban en esta materia en direcciones opuestas. La Ley General Tributaria permitía entonces en su artículo 61.3 (en esencia, el actual art. 27 LGT) la exoneración de *sanciones tributarias* por regularización. Esta condonación administrativa, incorporada aisladamente, produjo un importante choque entre los objetivos de política fiscal y los de política criminal, que ven en la pena fines preventivos. En aquel momento los letrados defensores de imputados por delitos fiscales pretendieron trasladar la aplicación de esta excusa absolutoria *por analogía* a la sede penal. Sin embargo, esa tarea no era nada fácil. El problema que entonces se planteaba era que si bien se eximía de responsabilidad por la infracción administrativa, ningún precepto del Código Penal admitía expresamente que una exoneración en sede administrativa pudiera operar como causa de exención de responsabilidad penal. Al no poder aplicarse una excusa absolutoria por analogía, solamente quedaba el insatisfactorio recurso de apreciar la atenuante de arrepentimiento espontáneo²⁵. La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, vino a resolver expresamente este problema de coordinación normativa²⁶.

La regularización responde esencialmente a medidas de política fiscal, dependiendo directamente de cada coyuntura económica. Este aspecto es común para la regularización ordinaria y más aún para la extraordinaria. Así lo consagra el Real Decreto-Ley 12/2012, «por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público». Como veremos, al perseguirse predominantemente objetivos fiscales surgen dudas acerca de la justificación de la regularización prevista en el Código Penal, que finalmente es acogida acudiendo a los criterios de reparación, desistimiento y arrepentimiento activo. Por esta situación de incertidumbre, en otros Ordenamientos el pago de las obligaciones tributarias solo funciona como circunstancia atenuante²⁷. En España la reciente modificación legislativa operada por Ley Orgánica 7/2012 también permite, cuando no prospere la regularización, una atenuación de pena si el sujeto satis-

²⁵ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1994, pág. 108 y ss.

²⁶ Adviértase que en ningún momento se ha previsto la opción de regularizar en caso de fraudes contra los intereses financieros de la Unión Europea (arts. 305.3 y 306 CP). Se sostuvo durante la tramitación parlamentaria que no era posible que las autoridades nacionales excluyeran o eliminaran la responsabilidad penal de aquellos que regularizaran su situación ante la Hacienda Comunitaria. Aunque el argumento declarado es la imposibilidad de condonar una sanción de esa naturaleza, cuando el bien jurídico corresponde a la Unión Europea, creemos que esta regulación supone un excesivo rigorismo y un trato distinto para la tutela de intereses nacionales y comunitarios que produce, de forma injustificada, un tratamiento desigual para los contribuyentes.

²⁷ Así en Italia, el pago de la deuda tributaria (tributos adeudados e intereses) permite reducir la pena hasta la mitad, y excluye la aplicación de penas accesorias. *Vid.*, MUSCO, E. y ARDITO, F.: *Diritto penale tributario*, Bolonia, 2010, pág. 57 y ss. No hace mucho tiempo se planteó en Italia la posibilidad de establecer una circunstancia que exonerara la responsabilidad penal si previamente se había regularizado la situación tributaria. Sin embargo, la motivación ministerial del Decreto Legislativo 74/2000 se muestra totalmente en contra de una medida de esta naturaleza, ya que «una solución extintiva frustraría, en última instancia, la conminación de pena e incluso conllevaría un efecto criminógeno, en cuanto permite a los contribuyentes "monetizar" el riesgo de la responsabilidad penal cambiando, sobre la base de un frío cálculo, la certeza de una ventaja frente a la eventualidad de una indemnización futura privada de la estigmatización penal». Cfr. MUSCO, E.: Voz «Reati tributari», en *Enc. Dir. Annali*, I. Giuffrè, Milán, 2007, pág. 1.055.

face la deuda tributaria y reconoce judicialmente los hechos antes de que transcurran dos meses desde su citación judicial como imputado (art. 305.6 CP), lo que ya ha sido objeto de críticas²⁸.

3.2. RÉGIMEN DE LA REGULARIZACIÓN FISCAL ORDINARIA (ART. 305.4 CP) ANTES DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE

La redacción de la cláusula contenida en el artículo 305.4 del Código Penal ha sembrado dudas antes de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012. En esta materia se utiliza un concepto complejo, como es el de *regularización*. A partir de Ley Orgánica 7/2012 se lo dota de un contenido cierto: «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Sin embargo, se ha debatido durante años acerca del alcance de la fórmula anterior. Así, por regularizar podría entenderse la presentación de una declaración tributaria de rectificación y saldar todas las deudas pendientes con Hacienda en relación con el tributo en cuestión, incluidos los intereses y recargos previstos en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria (LGT). Pero para otros, también sería regularizar el simple reconocimiento de la deuda, y la aportación de las declaraciones y datos contables correctos, permitiendo de ese modo la apropiada determinación del tributo y la apertura de las vías ejecutivas que posee la Administración tributaria. La primera interpretación fue seguida mayoritaria pero no unánimemente por la doctrina penalista²⁹ y por la Sala Segunda del Tribunal Supremo (salvo en la STS de 28 de octubre de 1997, caso *Filesa*). La Fiscalía General del Estado también se ocupó de este tema, al dictar la Circular 2/2009, «Sobre la interpretación del término *regularizar* en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal» con el fin de evitar la inseguridad jurídica generada.

La regularización ordinaria se fundamenta en objetivos de política tributaria y de política criminal. En primer lugar, se incorpora para cumplir con finalidades de estímulo para recuperar dinero oculto, es decir, objetivos en esencia recaudatorios³⁰. Dichos objetivos coinciden con los consagrados en el artículo 27 de la LGT. Por otra parte, desde una perspectiva político-criminal, se considera la regularización como una vía para incorporar al delito las modernas teorías jurídico penales de la reparación, el desistimiento y el arrepentimiento activo³¹. De esta forma, dando relevancia a un actuar positivo posterior a la comisión del delito, se evita la imposición de una pena a la que voluntariamente ha optado por reparar el daño causado al regularizar su situación. Es una opción político-criminal que favorece múltiples intereses. Lógicamente y en primer lugar,

²⁸ La incorporación de esta circunstancia atenuante en el Derecho español ya ha sido cuestionada, por perseguir «afanes puramente recaudatorios». Cfr. IGLESIAS RÍO, «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en AA. VV., *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, ÁLVAREZ GARCÍA (dir.), Valencia, 2013, pág. 824.

²⁹ Cfr. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, 1995, pág. 161.

³⁰ Cfr. IGLESIAS RÍO, *La regularización...*, op. cit., pág. 22.

³¹ Cfr. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública...*, op. cit., pág. 125.

los de la Hacienda Pública que recupera aquellos bienes de los que se la ha privado. Al mismo tiempo alivia a la Administración de Justicia, porque evita llevar adelante todo un procedimiento penal. Y, por último, favorece a aquel que regulariza, pues le evita sufrir una persecución penal.

En orden a la naturaleza jurídica de la regularización, doctrina y jurisprudencia defienden pacíficamente desde hace años que estamos ante una *excusa absolutoria*³². Se trata de un comportamiento posdelictivo, porque la regularización solo es posible cuando el delito ya se ha consumado. En consecuencia, su naturaleza jurídica no puede ser la de una causa de justificación, pues estas afectan al injusto y, por lo tanto, deben estar presentes en el momento consumativo. Con claridad se ha manifestado al respecto la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado: «Las previsiones a que se refieren los párrafos cuarto del artículo 305 y tercero del artículo 307 del Código Penal, constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del delito. Así pues la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento posdelictivo positivo». En idéntico sentido se manifiesta el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012³³.

Esta excusa absolutoria beneficia a aquel que normaliza su situación ante la Administración tributaria. Se trata del sujeto que cumple sus deberes tributarios materiales y formales *voluntaria* aunque *extemporáneamente*. El cumplimiento tardío debe realizarse en lo que se ha denominado «periodo de regularización», es decir, aquel que comienza con la consumación del delito y finaliza con la prescripción del mismo, salvo que se interponga alguna cláusula de bloqueo³⁴.

La doctrina se encuentra dividida respecto a las consecuencias que produce la regularización para *otros sujetos* que intervienen en el hecho delictivo. Porque un sector considera que la regularización beneficia también a los partícipes en el delito, por ejemplo al asesor fiscal que colaboró en la maquinación del fraude. Esta sería la consecuencia lógica si fuera una causa de justificación, porque el tratarse de una conducta conforme a Derecho, su juridicidad beneficiaría a todos los intervinientes. Sin embargo, al ser una excusa absolutoria, la fundamentación de la impunidad del partícipe es mucho más difícil. Un sector doctrinal aplica estrictamente las consecuencias de las excusas absolutorias, por lo que la regularización solo favorecería a aquel que regulariza, es decir, el beneficio

³² Cfr. IGLESIAS RÍO, M.: *La regularización*, op. cit., pág. 22. QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: «La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal», en AA. VV.: *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2007, pág. 56. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, 1995, pág. 130 y ss.; el mismo, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte Especial*. 4.ª ed., Valencia, 2013, pág. 691.

³³ Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 11/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, de 28 de junio de 2012, pág. 13 y ss.

³⁴ Habla acertadamente de «periodo de regularización» IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», *RCyT*. CEF, núms. 341-342, agosto-septiembre 2011, pág. 10.

posee un carácter personal³⁵. Sin embargo, también sería defendible la caracterización como *excusa absolutoria objetiva*, que permite favorecer a los partícipes, aunque de forma condicionada en la medida en que colaboren de alguna forma a la reparación del delito³⁶. Sobre este complejo tema se ha manifestado la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero, que justamente se denomina «sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal». Se sostiene por la Fiscalía que «la excusa absolutoria de los artículos 305 y siguientes se extenderá o no a los partícipes en atención a las reglas generales del Código, según las cuales... la regularización no solamente afecta, y en todo caso, al deudor tributario, en tanto único sujeto con capacidad para regularizar, sino que se extenderá a los partícipes según que estos hayan o no intervenido (desde el punto de vista de la acción penal y no de la tributaria) en tal conducta». Esta tesis, que adopta el criterio de las excusas absolutorias objetivas (que pueden beneficiar a algunos partícipes) requiere que el partícipe haga algo para reparar la ilicitud fiscal en la que colaboró. Continúa diciendo la Fiscalía que «Bastará con que el tercero haya desplegado alguna conducta que permita o favorezca la regularización del deudor tributario». En el caso más frecuente en el que el tercero no conoce la regularización pero tampoco se opone a ella, se deja en manos de los «Señores Fiscales examinar las circunstancias del hecho concreto para valorar si la conducta del tercero en cuanto proclive a la regularización merece ser amparada por la excusa absolutoria» o verse beneficiada por una circunstancia atenuante.

El periodo de regularización nace en el mismo momento en el que se consuma el delito fiscal. A partir de entonces se abre un espacio de tiempo en el que el sujeto puede, a través de una declaración complementaria y el pertinente pago, regularizar su situación. Aquí aparece el problema de la llamada «regularización del quinto año». Dados los diferentes plazos de prescripción del delito fiscal (cinco años) y del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (cuatro años) se generó un intenso debate, pues se alegaba que la imposibilidad de determinar la deuda por la Administración a partir del cuarto año suponía al mismo tiempo la imposibilidad de apreciar el propio delito fiscal, lo que haría también innecesario abocarse a un proceso de regularización³⁷. El Tribunal Supremo afirmó la compatibilidad plena de este doble plazo de prescripción: «no solamente nada se opone a que el plazo de prescripción señalado al delito sea superior al establecido para la infracción administrativa, sino que además esto es lo correcto, pues del mismo modo que el plazo de prescripción de los delitos se fija en atención a su gravedad, entre delito e infracción administrativa debe mantenerse el mismo criterio con sus evidentes consecuencias», añadiendo que «existe una perfecta compatibilidad, desde la perspectiva del bien jurídico, entre la opción representada por la renuncia estatal a investigar y perseguir los incumplimientos de índole tributaria una vez transcu-

³⁵ Cfr. MARTÍNEZ BUIJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública...*, op. cit., pág. 147; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y CORTÉS BECHIARELLI, E.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2002, pág. 87

³⁶ Así, BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2000, pág. 108.

³⁷ Advértase por ejemplo la tesis de IGLESIAS CAPELLAS, J. quien marca como final del periodo de regularización «la fecha en la que se agota el plazo de que dispone la Administración para comprobar la situación tributaria del contribuyente» (4 años) y no el de la prescripción del delito (5 años). Cfr. «La regularización de la defraudación tributaria...», op. cit., pág. 10.

rridos cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de ese plazo. (...) De este modo, producida la prescripción de la deuda tributaria, de ella no se sigue en absoluto como efecto necesario la automática desaparición de todo bien jurídico merecedor de tutela. Y, así, la asimilación del uno al otro de los dos plazos en presencia, no está jurídicamente impuesta por ninguna norma, sino que, por el contrario, resulta impedida por el vigente régimen legal diferenciado...» (STS de 22 de abril de 2004, caso *Intelhorce*). En consecuencia, el hecho de que la Administración no pueda determinar la deuda por prescripción, no permite hablar de inexistencia de responsabilidad penal ni de una hipotética y desconcertante «atipicidad sobrevenida». Dice la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2004 que «debe rechazarse el fundamento de la resolución impugnada que funda la inexistencia de responsabilidad penal o atipicidad sobrevenida del delito fiscal en la supuesta prescripción de la deuda. Como se señaló en la Sentencia de 6 de noviembre de 2000, la «tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria»³⁸.

Si subsiste la responsabilidad penal pese a haber prescrito el derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias, es lógico que también subsista el Derecho a una regularización. Como destaca la doctrina³⁹, esta situación llevó a incorporar una disposición específica en el artículo 180.2 de la LGT, modificado por Real Decreto-Ley 12/2012: «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». Lo que fuere ratificado en la nueva redacción del artículo 305.4 del Código Penal, modificado por Ley Orgánica 7/2012: «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 vía administrativa».

Esta extraordinaria posibilidad de regularizar que se genera por motivos político-criminales y de política tributaria está condicionada por la veracidad de los datos que se declaren y por el hecho de que no se presente alguna de las causas de bloqueo (*Blokierteffectkt*)⁴⁰. Se trata de limitar el recurso a la excusa absoluta, porque si los que han defraudado no se encontraran bajo esta auténtica «espada de Damocles», perdería seriedad y sentido la amenaza de pena prevista para el delito fiscal.

³⁸ El concepto de *atipicidad sobrevenida* es ajeno e incompatible con la teoría jurídica del delito, porque la conducta puede ser o no típica únicamente en el momento de la consumación delictiva. A partir de ese instante pueden apreciarse otros supuestos de exoneración sobrevenidos aunque excepcionales, como por ejemplo las excusas absolutorias. Se manifiesta a favor de la atipicidad sobrevenida por inexistencia de un hecho sancionable IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La regularización de la defraudación...», *op. cit.*, pág. 36; el mismo, «La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de mayo», *RCyT. CEF*, núm. 350, mayo 2012, pág. 25.

³⁹ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: «La amnistía fiscal», *op. cit.*, pág. 116.

⁴⁰ Terminología importada del Derecho alemán, como recuerda IGLESIAS RÍO: *La regularización fiscal...*, *op. cit.*, pág. 353.

Con relación al *deber de veracidad*, dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2005 que «Solo podrá obtener perdón quien comunica de forma cabal y exacta a la Administración su situación tributaria. Una pretendida regularización que incurra en manifestaciones falaces resultará ineficaz al fin que se analiza». En cuanto a las causas de bloqueo, el Código Penal enumera las siguientes: a) Actuación de la Administración tributaria, b) Interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, y c) Iniciación de diligencias penales.

- a) Actuación de la *Administración tributaria*. El artículo 305.4 del Código Penal enuncia como causas de bloqueo de origen administrativo las actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. Se trata de una limitación de las causas de bloqueo que son de aplicación en el ámbito de las infracciones administrativas, ya que el propio artículo 27.1 de la LGT las enuncia ampliamente como «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de deuda tributaria». Por este motivo no es posible equipar plenamente las regularizaciones que se llevan a cabo en sede penal y tributaria⁴¹.

El precepto legal comentado requiere que la regularización se realice con anterioridad a que la Administración tributaria *notifique* la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. La Administración realiza tareas de comprobación (art. 115.1 LGT) a través de la Inspección de Tributos y otros órganos gestores legalmente habilitados. El inicio de estas actuaciones debe ser formalmente notificado al contribuyente⁴². Pero los inspectores pueden generar distintos tipos de avisos, requerimiento de datos, etc. Solo aquellos que tiendan a la liquidación provisional de la concreta deuda objeto de regularización tendrán el efecto de bloquear dicha regularización. Es decir, debe precisarse con claridad todos los extremos de la deuda de que se trate y no de deudas en abstracto u otro tipo de deudas que pueda tener el mismo contribuyente con la Hacienda Pública: la comprobación que se realiza respecto a un tributo no afecta en lo más mínimo a otros tributos, y la que se hace en relación con un periodo impositivo no afecta a otros periodos impositivos, cuya regularización sigue siendo perfectamente posible⁴³. Una vez practicada la *notificación* de la iniciación de actuaciones de comprobación, la regularización no es posible a efectos del delito fiscal, pues este es un requisito que marca la *espontaneidad* requeri-

⁴¹ Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula de regularización tributaria como causa de exclusión de la responsabilidad en el delito contra la Hacienda Pública», Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 155/2012, pág. 58.

⁴² Esta notificación debe realizarse cumpliendo el marco de garantías que traza la Ley General Tributaria. Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», *op. cit.*, pág. 60.

⁴³ Cfr. PÉREZ MARTÍNEZ, D. en AA. VV.: *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Cizur Menor, 2008, pág. 224.

da para que en esta circunstancia *extraordinaria*, un comportamiento posdelictivo lleve a la impunidad al autor de un delito⁴⁴.

- b) Interposición de *querrela o denuncia* por parte del Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local. El segundo obstáculo o fórmula de bloqueo de la regularización está en manos del Ministerio Fiscal, el abogado del Estado y el representante legal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate. Serán ellos los que puedan impedir la regularización, interponiendo querrela o denuncia. Aunque se trata de casos completamente inusuales o desconocidos en la práctica, la denuncia podría ser presentada por una persona distinta a las enumeradas en el artículo 305.4 del Código Penal⁴⁵. En este caso, no cabe apreciar un obstáculo a la regularización, por lo que se mantiene su potencial vigencia sin interrupción. El precepto enumera una lista *taxativa* de sujetos cuya querrela o denuncia obstaculiza la regularización tributaria.
- c) Iniciación de *diligencias penales*. El último obstáculo previsto en el artículo 305.4 del Código Penal para interrumpir la regularización se dará cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que permitan al autor *tener conocimiento formal* de la iniciación de diligencias. Se requiere un *conocimiento formal*, esto es, que los hechos sean conocidos *personalmente* por las personas que serán acusadas como autores del delito en cuestión. Este conocimiento se dará cuando se cite al contribuyente a declarar como imputado ante las autoridades jurisdiccionales⁴⁶.

Un tema muy polémico con la regulación anterior era la *necesidad del pago efectivo* de las cantidades adeudadas. Para la mayoría de la doctrina y jurisprudencia, el pago siempre ha sido consustancial con la idea de regularización. Sin embargo, un sector ha defendido que la regularización se solventaba con la presentación de declaraciones tributarias extemporáneas sin necesidad de exigirse el ingreso efectivo de las cantidades adeudadas⁴⁷. IGLESIAS CAPELLAS formuló un agudo razonamiento que en primer término diferenciaba la situación del contribuyente que había defraudado y debía reintegrar cantidades indebidamente recibidas o cuotas repercutidas o retenidas a terceros, respecto a aquel que había eludido un impuesto propio. En el primer supuesto, ante un enriquecimiento injusto, la regularización solo sería posible

⁴⁴ Consideramos completamente irrelevante que, una vez notificada la iniciación de actuaciones por parte de la Administración tributaria, el expediente estrictamente administrativo pueda caducar por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 150 de la LGT. Cfr. al respecto PÉREZ MARTÍNEZ, D. en AA. VV.: *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 226 y ss.

⁴⁵ Cfr. IGLESIAS RÍO, «Las cláusulas de regularización tributarias», en AA. VV., *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública* (dir. OCTAVIO DE TOLEDO), Valencia, 2009, pág. 311.

⁴⁶ Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», op. cit., pág. 65.

⁴⁷ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: «La regularización...», op. cit., pág. 38; CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», op. cit. pág. 54.

con el pago total. Sin embargo, para analizar la situación de aquel que no ha pagado un impuesto propio, considera que con el reconocimiento de la cuota devengada se aprecia «la existencia de un derecho de crédito líquido, vencible y exigible para cuya satisfacción la Administración puede conceder al deudor las mismas facilidades de pago que a cualquier otro contribuyente o, en su caso, iniciar el procedimiento de recaudación por vía de apremio». Concluye afirmando que si en el ámbito tributario no es imprescindible el pago para poder regularizar, tampoco debería serlo en sede penal⁴⁸. Aunque es una interpretación razonable, hay que tener en cuenta que la regularización prevista en el artículo 305.4 del Código Penal viene a deshacer un delito ya consumado, que trae aparejado importantes penas privativas de libertad, y que ya no se trata de asegurar el cobro de una deuda sino de reparar el daño causado a un bien jurídico valioso. Así lo ha entendido el Tribunal Supremo al sentar una doctrina muy consolidada que exige el efectivo pago como presupuesto de la regularización. Como ejemplo de esta firme corriente jurisprudencial encontramos la Sentencia 1336 de 15 de julio de 2002 «Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, actual, positivo, por parte del deudor, que asume no solo un incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro del plazo». También la Fiscalía General del Estado se ha manifestado al respecto, a través de la Circular 2/2009 «Sobre la interpretación del término *regularizar* en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal». «... una vez consumado el delito, la mera rectificación de los datos falseados o incorrectos no garantiza que el perjuicio patrimonial vaya a ser efectivamente reparado y no es suficiente para compensar el completo desvalor del hecho antijurídico, ya que el contenido del injusto de estas normas viene constituido tanto por el *engaño* como por la *lesión al patrimonio* de la Hacienda Pública o la Seguridad Social, que solo se remedia con el pago de la deuda.» (...) «La *autodenuncia*, aun cuando se efectúe con carácter previo a las causas de bloqueo previstas en los artículos 305.4 y 307.3 del Código Penal, no es presupuesto suficiente para la apreciación de la excusa absolutoria si no se produce la satisfacción de la deuda que se deriva de la previa defraudación consumada del tributo». El tema ha quedado definitivamente zanjado con la redacción que brinda a los preceptos aquí analizados la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

Una vez afirmada la necesidad imperiosa del pago, vemos que la doctrina seguía dividida entre quienes consideraban que debía realizarse el pago parcial o total de la deuda tributaria, con intereses y demás recargos.

⁴⁸ Cfr. IGLESIAS CAPELLAS: «La regularización de la defraudación...», *op. cit.*, pág. 18 y ss.

- *Pago parcial o fraccionado.* Un sector doctrinal ha intentado argumentar que un pago parcial sería suficiente para paralizar las responsabilidades penales y dar por cumplida la regularización. Fundamentalmente se trataría de deudores con dificultades económicas, que solicitan un aplazamiento o fraccionamiento del pago⁴⁹.
- *Pago total.* Otro sector ha considerado que la regularización prevista en el artículo 305.4 del Código Penal solo resultaba operativa si junto con la declaración el sujeto realizaba el *pago total* de la deuda tributaria⁵⁰. Dicho pago debía comprender la deuda tributaria, *intereses* de demora y *recargos* previstos legalmente. También así lo ha sostenido el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de julio de 2002, afirmando que la regularización «Implica un comportamiento espontáneo, actual, positivo, por parte del deudor, que asume no solo un incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud»⁵¹. Como puso en su día de manifiesto la Fiscalía General del Estado en la Circular 2/2009, un pago parcial «puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de disminución o reparación del daño del artículo 21.5.ª del Código Penal, con entidad graduable atendiendo a la voluntariedad de la conducta reparadora y a las posibilidades y esfuerzos efectuado por el sujeto pasivo para subsanar los perjuicios derivados de su acción».

La regularización tributaria ordinaria, prevista en el artículo 305.4 del Código Penal, produce las siguientes consecuencias:

- Se exime de responsabilidad por *delito fiscal*. Este es el objetivo principal perseguido por todo aquel que regulariza.
- Se exime de responsabilidad penal por las *irregularidades contables*. Como resulta del precepto aquí comentado, la exención de responsabilidad se extiende a las *irregularidades contables* que, *exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización*, el mismo pudiera haber cometido *con carácter previo*. Se está haciendo referencia a los distintos supuestos previstos en las diferentes letras del artículo 310 del Código Penal. Estas irregularidades pueden consistir en el incumplimiento absoluto de la letra «a», la doble contabilidad de la letra «b» y las alteraciones contables previstas en las letras «c» y «d» del mencionado precepto. Es

⁴⁹ Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», *op. cit.*, pág. 55; IGLESIAS CAPELLAS, «La regularización de la defraudación...», *op. cit.*, pág. 19; CHICO DE LA CÁMARA: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por LO 5/2010, Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*. Prólogo Pedro M. HERRERA, Cizur Menor, 2012, pág. 118.

⁵⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y CORTÉS BECHIARELLI, E.: *Delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, pág. 93.

⁵¹ Los *recargos* por realizar una declaración extemporánea sin requerimiento previo no son otros que los previstos en el artículo 27.2 de la LGT y, por lo tanto, dependen del momento en el que se realiza el pago (así, si se efectúa dentro de los 3,6 o 12 meses siguientes al término legal de presentación y pago, el recargo será del 5, 10 o 15% respectivamente. Transcurridos 12 meses, el recargo será del 20% y se incrementará a partir de ese momento con los *intereses de demora*).

una solución coherente, que demuestra la íntima conexión existente entre el delito fiscal y el delito contable del artículo 310 del Código Penal, al menos la identidad de bien jurídico tutelado. También se reconoce así que el delito contable-tributario es un acto preparatorio punible del delito fiscal.

- Se exime de responsabilidad penal por otras *falsedades instrumentales*. El sujeto que regulariza queda exento también de responsabilidad penal por las falsedades instrumentales que haya realizado *con carácter previo y exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización*. Se tratará frecuentemente de facturas falsas.
- Llama la atención que las falsedades instrumentales relacionadas con una deuda tributaria objeto de una regularización estrictamente administrativa, que no alcanza las cifras exigidas para sancionar por delito fiscal, también resultan exoneradas. Dice la disposición final quinta del Código Penal (LO 10/1995, de 23 de noviembre) que «La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4, 307 apartado 3 y 308 apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos». De esta forma se despenalizan las falsedades documentales y los delitos contables, cuando el sujeto no ha cometido ni siquiera un delito sino una infracción administrativa, y ha regularizado su situación ante la Administración tributaria⁵². Se defiende esta solución argumentando que evita que aquel que comete un hecho delictivo no recibe un trato más favorable que el que ha realizado una infracción tributaria⁵³.

Debe ponerse de manifiesto que la regularización tributaria en ningún caso excluye responsabilidades penales por otros delitos previos. Si los bienes que son objeto del delito fiscal provienen de una conducta punible (por ejemplo, corrupción, malversación, etc.) la regularización tributaria no interfiere en lo más mínimo en esas previas responsabilidades penales.

3.3. RÉGIMEN DE LA REGULARIZACIÓN FISCAL EXTRAORDINARIA (RDL 12/2012) ANTES DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE

La regularización fiscal extraordinaria, también conocida como «amnistía fiscal»⁵⁴, no es un hecho aislado en la historia reciente de España: se trata de la cuarta ocasión en la que se adopta en

⁵² Cfr. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 145.

⁵³ Cfr. CARRERAS MANERO, O. «La cláusula...», op. cit., pág. 70 y ss.

⁵⁴ Se trata de una institución muy cuestionada por amplios sectores científicos, porque se trata mejor al defraudador que a aquel que cumple correctamente con sus obligaciones tributarias. Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 48, quien destaca que con estas medidas se afecta seriamente el principio de justicia tributaria.

democracia una medida de esta naturaleza⁵⁵, aunque se ha dado también en otros países europeos, como el «Scudo Fiscale» italiano de 2001 o la «Amnestiegesetz» germana de 2003⁵⁶. Se ha regulado a través de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y ha sido calificada como una medida adoptada por razones de urgencia presupuestaria, que ha derivado en «un bochornoso espectáculo de improvisación, manipulación y desnaturalización de nuestro maltrecho sistema tributario»⁵⁷. Esta reforma se enmarca dentro de un contexto de excepcionalidad parlamentaria en el que se abusa del decreto-ley, habiéndose calificado acertadamente como de «precipitación inmadura»⁵⁸.

Si bien para algunos autores se puede hablar de «amnistía»⁵⁹, considero que se trata de una caracterización difícilmente defendible en nuestro Derecho. Resulta bastante evidente que una condonación de esta naturaleza responde a objetivos económicos. En este caso concretamente a la finalidad de repatriar capitales que han salido ilícitamente del territorio español⁶⁰. Sin embargo, hay que puntualizar algunas dificultades para considerar que estemos ante una auténtica amnistía. En primer lugar, la amnistía, término que procede del griego ἀμνηστία (olvido), es un *perdón parlamentario* que hace desaparecer todos los efectos de un *delito de naturaleza política* respecto a ciertas personas y hechos. Como destaca acertadamente FALCÓN Y TELLA, «no se trata en sentido propio de una amnistía, pues no se perdonan delitos o infracciones, sino que *simplemente se regula una excusa absolutoria específica y limitada a las ganancias no justificadas en el IRPF y a los activos ocultos en el IS*»⁶¹.

En este caso estamos ante una norma que emana del Poder Ejecutivo (real decreto-ley) y frente a un delito que posee naturaleza económica. Pero aumentando las dificultades, la caracteri-

⁵⁵ Con anterioridad se decretaron «amnistías fiscales» por Ley 50/1977 sobre medidas urgentes de reforma fiscal, Ley 14/1985 siendo ministro el Sr. Boyer, y Ley 18/1991 impulsada por el ministro Solchaga –a través de la presentación de declaraciones complementarias y del canje de «deuda pública especial». Cfr. MONEDERO ARANDILLA, J. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 17 y ss. También LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz», *Eunomía, Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 3 2012/2013, pág. 105 y ss.

⁵⁶ Concretamente la Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit. Cfr. SALIDO GUSI, J. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 29 y ss. Cfr. CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n.º 157/2013, pág. 85.

⁵⁷ Cfr. IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La amnistía fiscal en tiempos de crisis: un balance negativo», *La Vanguardia*, 25 de febrero de 2013.

⁵⁸ Cfr. CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción...», op. cit., pág. 75.

⁵⁹ Así PÉREZ ROYO, F.: «¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?», *El País*, 16 de mayo de 2012; ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Con prólogo de Carlos PALAO TABOADA, Madrid, 2013, pág. 80 y ss.; LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria...», op. cit., pág. 111. En contra, FALCÓN Y TELLA, R.: «Las fórmulas transitorias de "regularización" establecidas por Real Decreto Ley 12/2012», *Quincena Fiscal 8/2012*, pág. 12.

⁶⁰ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 91.

⁶¹ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «Las fórmulas transitorias...», op. cit., pág. 12.

zación como amnistía podría entrar en contradicción con la propia Constitución, porque como se ha señalado por la doctrina, la Carta Magna prohíbe indultos generales [art. 62 i)], que son incluso menos generosos que las no reguladas amnistías⁶². La consideración como auténtica amnistía generaría la extinción de todos los efectos jurídicos negativos de la conducta amnistiada y por lo tanto, impediría entender que dicho fraude es la actividad delictiva previa que habilita el delito de blanqueo de dinero, pues tras la «amnistía» los bienes producto de aquel delito quedarían descontaminados⁶³. Sin embargo, como veremos, la sospecha oficial de que esa descontaminación no se ha producido es la que en gran medida ha precipitado la urgente reforma del delito fiscal del artículo 305 del Código Penal por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

Considero, entonces, que no cabe hablar de amnistía sino de regularización fiscal extraordinaria, aunque pueda cuestionarse el recurso a un decreto-ley para modificar materias penales⁶⁴. Incluso se duda de la posibilidad de emplear un decreto-ley para regular los aspectos puramente tributarios⁶⁵. En todo caso, ya desde un punto de vista material, la regularización fiscal extraordinaria puede afectar seriamente a principios constitucionales, por ser contraria al principio de justicia tributaria⁶⁶.

El presupuesto para exonerar de responsabilidades penales reside en alcanzar la regularización plena en sede tributaria. Para poder beneficiarse de esta regularización, es imprescindible realizar una *declaración tributaria especial* que consigne rentas no declaradas de ejercicios no prescritos, siempre que se hubiera realizado antes del 30 de noviembre de 2012. No todos los tributos habilitan esta modalidad de regularización: solamente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la renta de no Residentes (IRNR) –n.º 1, disp. adic. primera RDL 12/2012–, quedando excluidos todos los demás (IVA, IP, etc.). Esto abre una interesante cuestión en sede de comprobación tributaria, pues esta limitación exige que se acredite el origen de las rentas, ya que de lo contrario sería imposible deslindar el dinero emergente que admite una regularización fiscal de aquel que no la permite⁶⁷. Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos (n.º 2, disp. adic. primera RDL 12/2012).

⁶² Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 100.

⁶³ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 127.

⁶⁴ Aunque comparto la preocupación del profesor PÉREZ ROYO en este sentido (Cfr. *¿Amnistía fiscal...?, op. cit.*) y la de otros destacados autores, como LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria...», op. cit., pág. 113, hay que tener en cuenta que en materia de fuentes del Derecho Penal en relación con el principio de legalidad, la Ley Orgánica solo es exigida para la creación de delitos y penas, pero no necesariamente para exonerar de responsabilidad penal. Cfr. también DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012», *La Ley 7525/2012*, pág. 3.

⁶⁵ Cfr. CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción...», op. cit., pág. 76. LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria...», op. cit., pág. 115 y ss.

⁶⁶ Cfr. el completo análisis acerca de la constitucionalidad de la reforma que realiza CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción...», op. cit., pág. 83 y ss.

⁶⁷ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 52.

La regularización exige esta declaración especial, y el pago de la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos un porcentaje del 10%. El cumplimiento de estos requisitos determinará «la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos» (n.º 2, disp. adic. primera RDL 12/2012).

Desde una perspectiva penal, a diferencia de lo que ocurre con la regularización ordinaria, que persigue la *reparación* del daño causado con el pago íntegro de la cuota defraudada, intereses y costas, aquí el daño no se repara dada la ínfima cantidad de dinero que se repone al Erario Público⁶⁸. Esta circunstancia ha sido crucial a la hora de valorar si el dinero que no se ingresa puede ser considerado como un *bien corrupto* a los efectos del delito de blanqueo de dinero.

De forma similar a lo que ocurre en la regularización fiscal ordinaria, para que aquella posea efectos jurídicos deberá ser espontánea, lo que se regula normativamente, excluyendo toda declaración posterior a la notificación por la Administración tributaria del inicio de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a determinar esas deudas tributarias (n.º 4 disp. adic. primera RDL 12/2012).

La doctrina ha debatido acerca de la naturaleza jurídico-penal de esta regularización extraordinaria. Así, se ha sostenido que es una institución distinta a la excusa absolutoria contemplada en el artículo 305.4 del Código Penal⁶⁹. Adviértase que ambos supuestos poseen algunas características comunes y otras diferenciadoras. No coinciden en múltiples aspectos: la regularización extraordinaria incorporada por el Real Decreto-Ley 12/2012 exige el pago del 10% del capital oculto, mientras que la regularización ordinaria requiere el pago íntegro de la cuota defraudada, más intereses y recargos (hasta el 20%). La regularización extraordinaria está limitada a algunos impuestos (IRPF, IS, IRNR) mientras que la ordinaria no restringe los tributos a los que puede aplicarse. Por otra parte, la regularización prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 está limitada temporalmente (hasta el 30 de noviembre de 2012) mientras que la ordinaria no establece plazos. Las causas de bloqueo son en esencia similares. Ambas eximen de responsabilidades administrativas en sede tributaria, y puede considerarse que ambas exoneran de responsabilidad penal por el delito fiscal, aunque esta consecuencia no resulta tan clara para buena parte de la doctrina. Sin embargo, también existen diferencias en orden a otras consecuencias jurídicas, dado que la regularización ordinaria exime de ciertas falsedades contables e instrumentales, mientras que la regularización extraordinaria guarda silencio al respecto⁷⁰.

La caracterización jurídica de los supuestos que eximen de responsabilidad penal en nuestro Derecho no es generosa en posibilidades. Aquí no nos encontramos ante una causa de justificación, como podría ser el ejercicio legítimo de un Derecho (art. 20.7 CP), porque las causas de justificación deben concurrir en el mismo instante de la consumación del delito. Por ese motivo la aparición de

⁶⁸ Cfr. DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», *op. cit.*, pág. 2.

⁶⁹ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 96 y ss.

⁷⁰ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 98.

una causa de justificación indica que la conducta es ab initio conforme a Derecho, ubicada dentro del marco de la plena legalidad, lo que no ocurre en las situaciones aquí analizadas. La regularización prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 opera ante un comportamiento delictivo previo, anterior en el tiempo. Tampoco consideramos que pueda ser tratada como un indulto general o amnistía, pues como ya manifestamos estos se encuentran prohibidos constitucionalmente (art. 62.1 CP).

La regularización extraordinaria incorporada a nuestro Derecho por el Real Decreto-Ley 12/2012 presenta a primera vista la naturaleza jurídica de una excusa absolutoria. Dicho esto, habrá que indagar si se canaliza a través de las disposiciones del Código Penal que se ocupan de la regularización ordinaria (art. 305.4), o si su régimen es autónomo, presidido por el nuevo artículo 180.2 de la LGT, incorporado por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 25 de mayo, que dispone: «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 tributaria le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción cometida pueda 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».

Este precepto ha sido calificado por la doctrina como una «norma más escandalosa» que la amnistía propiamente dicha, y de máxima «opacidad para la justicia», porque quien debe estimar la procedencia de la exoneración de responsabilidad penal no sería el Juez ni el Fiscal, sino la propia administración⁷¹. Aunque en sentido opuesto, esta norma ha recibido muy buena acogida en el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012, que sostiene que «carece de sentido iniciar un procedimiento penal cuando no resulta viable la imposición de una pena»⁷². Nos preguntamos entonces: ¿Puede servir de base el artículo 180.2 de la LGT para exonerar directamente de responsabilidad a aquellos que hubieran regularizado su deuda tributaria por la vía extraordinaria? La respuesta es sin duda negativa, por los siguientes motivos:

- La fórmula prevista por el artículo 180.2 de la LGT no aparece como una disposición de naturaleza sustantiva sino simplemente procedimental. Se consagra un impedimento procesal a la persecución del delito, una anómala regulación del principio de oportunidad procesal que se concede a la Administración tributaria, cuando en nuestro Derecho ni siquiera existe para los representantes del Ministerio Público, salvo en la jurisdicción penal de menores (art. 18 LO 5/2000 reguladora de la responsabilidad penal de menores).
- Se ha utilizado una fórmula condicional y titubeante (*exoneraría*), alejada del imperativo imprescindible si la norma pretende imponer una consecuencia jurídica. La

⁷¹ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: «¿Amnistía fiscal...?», *op. cit.* También muy críticamente, DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», *op. cit.*

⁷² Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial, pág. 15.

redacción es profundamente desafortunada, pues en vez de declarar explícitamente una exoneración de responsabilidad penal para el deudor tributario que regularice, divaga entre autorizaciones para no denunciar –con lo que evita la imputación a los funcionarios por no promover la persecución de un ilícito penal, conforme dispone el art. 408 CP– y una fórmula condicional que deja la decisión última en manos de los Jueces –como no podía ser de otro modo–.

- Pretender que la Administración tributaria pueda decidir directamente una exoneración de pena conllevaría una incontestable declaración de inconstitucionalidad por asignar funciones judiciales a quien no le corresponden, violando el principio de división de poderes y generando una enorme inseguridad jurídica⁷³.
- Si el marco jurídico de la regularización se restringe al artículo 180.2 de la LGT no cabe otra posibilidad que afirmar que la regularización extraordinaria de la deuda no produce efectos penales. La responsabilidad penal no solo subsiste, sino que estaremos ante una autodenuncia que el contribuyente habría realizado espontáneamente. La Fiscalía estaría ahora obligada a intervenir con independencia del desinterés por denunciar que tenga la Administración tributaria. Adviértase que el artículo 180.2 de la LGT solo exime del deber de promover la persecución de estos delitos regularizados a los funcionarios de la Administración tributaria, lo que *en ningún caso* comprende a los funcionarios competentes dentro del *Ministerio Fiscal*.

Una vez aclarado que el artículo 180.2 de la LGT es insuficiente para generar autónomamente una exoneración de pena a quienes han regularizado su situación de manera extraordinaria, caben dos opciones interpretativas: a) No existe una exoneración de responsabilidad penal, sino que los efectos reales del Real Decreto-Ley 12/2012 se reducen al ámbito estrictamente tributario, o b) La excusa absolutoria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 se integra en el artículo 305.4 del Código Penal.

- a) BLANCO CORDERO considera, junto a un nutrido número de expertos, que la regularización prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 tiene efectos tributarios pero no penales, ya que el Juez no podría exonerar de responsabilidad en virtud del artículo 305.4 del Código Penal⁷⁴. La situación extraordinaria no sería equiparable a la prevista como ordinaria en el mencionado artículo del Código Penal, porque dicha regularización exige compensar íntegramente el perjuicio patrimonial causado a Hacienda, lo que no ocurre en la regularización prevista en el Real Decreto-Ley

⁷³ Así DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», *op. cit.*, pág. 3.

⁷⁴ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 105. También transmiten sus dudas acerca de los posibles efectos penales de esta regularización extraordinaria IGLESIAS CAPELLAS: «La regularización tributaria...», *op. cit.*, pág. 21 y ss. ESPEJO POYATO, *Administración tributaria...*, *op. cit.*, pág. 83 y LÓPEZ LÓPEZ H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria...» *op. cit.*, pág. 112.

- 12/2012. El único efecto práctico de la regulación extraordinaria sería que la Administración tributaria se abstendría de presentar denuncia en aplicación del artículo 180.2 de la LGT. Si bien no habría impedimentos jurídicos para imputar un delito fiscal, la falta de denuncia de la Administración y la carencia de material probatorio harían prácticamente imposible una condena. Concluye BLANCO CORDERO proponiendo una reforma del Código Penal mediante ley orgánica, de tal forma que la declaración tributaria especial exima expresamente de responsabilidad penal⁷⁵.
- b) DEL ROSAL se decanta por integrar la excusa absolutoria del Real Decreto-Ley 12/2012 en las previsiones del Código Penal, concretamente de su artículo 305.4 desplegando sus mismos efectos: aplicación exclusiva por los Tribunales de Justicia y exención de la pena que hubiera correspondido, tanto por el delito fiscal como por las irregularidades contables y falsedades instrumentales que se hubieran podido cometer. De esta forma se evitaría la inseguridad jurídica que ha generado el Real Decreto-Ley 12/2012⁷⁶.
- c) Suscribiendo con matices este último planteamiento, considero que estamos ante una excusa absolutoria extraordinaria y *específica*⁷⁷, que es fruto de una extraña pero imprescindible simbiosis entre las disposiciones del Real Decreto-Ley 12/2012 y el artículo 305.4 del Código Penal. El Real Decreto-Ley 12/2012 ha creado con evidente torpeza una figura jurídica destinada a exonerar de responsabilidad tributaria pero también penal a aquel que realice determinadas conductas posdelictivas (reconocimiento y pago de un ínfimo porcentaje de la deuda tributaria). No se cumplen estrictamente los requisitos del artículo 305.4 del Código Penal, que en su nueva redacción exige el «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Sin embargo, el Real Decreto-Ley 12/2012 permite la regularización previo reconocimiento y *pago parcial* de la deuda tributaria. Si la Administración considera tras dicho pago que la situación tributaria se encuentra regularizada, nada habrá ya que añadir. La nueva realidad tributaria debe tener consecuencias en sede penal, porque la regularización extraordinaria no exige una compensación íntegra del perjuicio patrimonial causado a Hacienda. La seguridad jurídica exige que los contribuyentes que se amparan en esta confusa normativa no se vean implicados en una condena penal por estos hechos. En definitiva, las torpezas legislativas no las debe pagar el ciudadano, en este caso el contribuyente.

No puedo cerrar esta breve valoración respecto a la regularización fiscal extraordinaria incorporada por Real Decreto-Ley 12/2012 sin suscribir plenamente la reflexión que realizan Hugo

⁷⁵ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV.: *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 107.

⁷⁶ DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», *op. cit.*, pág. 3. Parece decantarse también por la aplicación de la regla que prevé el artículo 305.4 del Código Penal, CHICO DE LA CÁMARA: *El delito de defraudación...*, *op. cit.*, pág. 123.

⁷⁷ La considera específica FALCÓN Y TELLA, R.: «Las fórmulas transitorias...», *op. cit.*, pág. 12.

LÓPEZ LÓPEZ y Róger CAMPIONE: «en un modelo pensado para hacer efectivo el deber constitucional de todos de sostener los gastos públicos de conformidad con los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, la introducción de esta nueva medida supone un quebranto del mismo que al no articularse adecuadamente va a determinar, más allá de su evidente ineficacia en aras de la consecución de los fines recaudatorios, una merma considerable en la conciencia social tributaria y una desconfianza absoluta en los instrumentos desarrollados por el Estado para atajar una de las principales lacras que lastra la situación económica actual, el fraude fiscal»⁷⁸.

3.4. NATURALEZA JURÍDICA DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE

La nueva redacción dada al delito fiscal (art. 305 CP) por la Ley Orgánica 7/2012 ha generado gran preocupación en la doctrina, pues aparentemente la regularización tributaria ha dejado de ser una excusa absolutoria para convertirse en un elemento del tipo penal. Como veremos, el motivo de esta pretendida transformación no es otro que el de considerar las defraudaciones tributarias posteriormente regularizadas como *comportamientos lícitos*, que se enmarcan dentro del Derecho. Por el contrario, las excusas absolutorias responderían a la fórmula de conductas contrarias a Derecho, cuya pena es posteriormente condonada por el actuar posdelictivo del contribuyente. La importante diferencia está en los bienes objeto del delito. Tratándose de una actividad en origen ilícita pero posteriormente favorecida por una excusa absolutoria dichos bienes podrían ser considerados *corruptos* y, consecuentemente, conducirían a quien ha regularizado a un delito de blanqueo de capitales.

Como hemos expuesto precedentemente, doctrina y jurisprudencia han defendido pacíficamente desde hace años que estamos ante una *excusa absolutoria*. Así, puede leerse en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 que «es el mismo Legislador el que, en la exposición de motivos de la ley que introdujo la excusa absolutoria en el Código Penal anterior (la LO 6/1995), ilustró acerca del porqué de haber obrado de este modo. Y lo hizo poniendo el énfasis en el dato significativo de que lo realmente buscado fue sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras de haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de estas. Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que –aunque tardía– guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto». La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2009 establece que «regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribu-

⁷⁸ LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz. Eunomía», *Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 3 2012/2013, pág. 105.

yente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago recordando que el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación».

Es completamente cierto que las excusas absolutorias no privan al hecho cometido de su carácter ilícito. Son supuestos de exoneración de responsabilidad penal que concurren ante conductas ilícitas, que en principio son merecedoras de pena pero que por motivos de política criminal y en este caso de política tributaria se considera que esa pena merecida no es necesaria. Así las cosas, una excusa absolutoria puede eximir de pena pero no puede eliminar la antijuricidad de la conducta⁷⁹. Por ese motivo, los bienes que provienen de un delito fiscal regularizado podrían ser considerados como provenientes de una actividad delictiva previa a los efectos del blanqueo de capitales. Como hemos anticipado al analizar el fraude fiscal y el blanqueo de capitales (*supra*, n.º 2) consideramos que con la regulación actual del delito de blanqueo las cuotas defraudadas no son bienes que se generan por el delito fiscal previo y, por lo tanto, a nuestro entender, todo lo que aquí se está discutiendo carece de sentido. Considero que no puede haber concurso real entre ambos delitos. Por otra parte, también hemos manifestado que la apreciación de un delito de blanqueo de capitales que se base en un delito fiscal como actividad delictiva previa no solamente resultará condicionado por la naturaleza de los bienes, sino también por el momento subjetivo del delito de blanqueo. Así, habrá que constatar una serie de elementos de naturaleza subjetiva distintos del dolo para que el blanqueo de capitales pueda ser considerado típico: la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o ayudar a la persona que ha participado en la infracción a eludir las consecuencias legales de sus actos⁸⁰. Sin embargo, como son temas sobre los que aún pesa un importante debate, es necesario indagar otras hipótesis y soluciones para el caso de que concurra un eventual delito de blanqueo de capitales.

Para intentar aclarar esta situación debemos realizar un breve recorrido histórico de lo acontecido desde la incorporación de la regularización extraordinaria por Real Decreto-Ley 12/2012, pasando por las dudas que invadieron a los contribuyentes y sus asesores hasta la reforma finalmente introducida en el Código Penal por Ley Orgánica 7/2012.

La Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, obliga en su Capítulo III a comunicar a las autoridades administrativas del Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) las operaciones que puedan suponer un blanqueo de capitales. Dispone claramente el artículo 18.1 de la ley que «Los sujetos obligados comunicarán, por iniciativa propia, al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (...) cualquier hecho u operación, incluso la mera tentativa, respecto al que, tras el examen especial al que se refiere el artículo precedente, exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales...». Al aprobarse el Real Decreto-Ley 12/2012, surgió de inmediato la duda

⁷⁹ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 141.

⁸⁰ Cfr. DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 22.

en todos los operadores jurídicos, pues desconocían si estaban obligados a comunicar las regularizaciones extraordinarias previstas en dicho real decreto-ley a las autoridades de SEPBLAC.

En este momento se suscribieron de forma sucesiva dos declaraciones de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, para intentar aclarar la posible relación existente entre la regularización extraordinaria y el blanqueo de capitales⁸¹. Dice la declaración de 11 de mayo de 2012 que «La naturaleza y finalidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 es estrictamente tributaria y no afecta, limita o excepciona en modo alguno las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales.». Añadiendo que «Las obligaciones de debida diligencia e información serán aplicables en relación con cualesquiera activos declarados o repatriados de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, debiendo ejercerse con particular rigor respecto de aquellos clientes que se muestren no cooperativos o remisos a facilitar a los sujetos obligados la información necesaria para practicar la debida diligencia o determinar el origen lícito de los bienes o derechos declarados». Esta nota generó todo tipo de dudas entre aquellos que deseaban optar por la regularización tributaria extraordinaria y sus asesores, porque podrían existir denuncias contra aquellos que exoneraran su responsabilidad por delito fiscal, ahora por delito de blanqueo de capitales. Ante tamaña inseguridad, nadie en su sano juicio hubiera regularizado y, por lo tanto, se hubieran frustrado las expectativas recaudatorias del Gobierno. Así las cosas, con total celeridad se presentó una segunda declaración el 24 de mayo de 2012, que decía «Al igual que ocurre con las operaciones financieras vinculadas a otras regularizaciones tributarias, no resultará preceptiva ninguna comunicación cuando respondan únicamente a eventuales infracciones tributarias que deban reputarse regularizadas de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012». En síntesis, esta segunda nota aclaratoria indicaba que no era necesario comunicar las operaciones de regularización a las autoridades de SEPBLAC⁸².

Complicando aún más este confuso panorama –si es que hubiera sido posible– la Dirección General de Tributos emitió el 27 de junio de 2012 un nuevo «Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial». La angustia de los que han padecido estos descalabros normativos ha sido enorme. No solo de aquellos que querían regularizar sus rentas no declaradas, sino de sus abogados y asesores fiscales que se encontraron inmersos en un escenario de normas oscuras, informes oficiales contradictorios y pésima técnica normativa. Con todo ello ha quedado sin duda afectada la confianza en la ley, esto es, la seguridad jurídica⁸³.

Ante esta situación, las autoridades consideraron como mejor solución a este espinoso tema que estaba impidiendo la regularización de capitales y rentas ocultas la reforma del Código Penal,

⁸¹ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *Amnistía fiscal*, op. cit., pág. 132; DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», op. cit., pág. 2.

⁸² Muy críticamente, BLANCO CORDERO, I.: *Amnistía fiscal*, op. cit., pág. 134.

⁸³ Cfr. ampliamente CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción...», op. cit., pág. 94.

declarando de alguna forma que la regularización convertía en lícito el propio delito fiscal, descontaminando los bienes objeto de dicho delito. Pasando a ser una conducta conforme a Derecho, no podría ser invocado como «actividad delictiva previa» para sancionar por un delito de blanqueo. BLANCO CORDERO recuerda que si la regularización es un elemento del tipo, su constatación convierte a la conducta en atípica y, por lo tanto, no se habría consumado ilícito alguno⁸⁴.

Como hemos mencionado *supra*, las posibilidades para caracterizar jurídicamente los supuestos que eximen de responsabilidad criminal no son muchas. En este caso, la regularización prevista en el artículo 305 del Código Penal puede ser considerada un elemento del tipo, una causa de justificación o una excusa absolutoria.

a) Elemento del tipo

Tomada la iniciativa por el Gobierno, se suscribió el Anteproyecto de Ley que modifica los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, que daba una nueva redacción al artículo 305.1 del Código Penal, sancionando penalmente a quien «por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local... siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros y *no hubiere regularizado* su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo...». La Exposición de Motivos del Anteproyecto decía expresamente que la regularización de la situación tributaria debía pasar «a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria». Con este texto se comienza a hablar de la regularización tributaria como un *elemento del tipo penal*⁸⁵, o incluso como un elemento negativo sobrevenido del tipo⁸⁶.

Sin embargo, podemos confiar plenamente en que no estamos ante un elemento del tipo⁸⁷. Y que no existe ni puede existir una pretendida «atipicidad sobrevenida»⁸⁸. En primer lugar, porque la propia redacción del texto legal ha cambiado al convertirse en Proyecto de Ley y presentarse a las Cortes, seguramente atendiendo a las múltiples críticas recibidas. La Exposición de Motivos aprobada, ya no habla de un «elemento del tipo» sino que, como veremos, hace apreciaciones

⁸⁴ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *Amnistía fiscal*, op. cit., pág. 146. En el mismo sentido, ESPEJO POYATO: *Administración tributaria*, op. cit., pág. 403.

⁸⁵ Cfr. MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, Parte Especial*, 19.ª ed., Valencia, 2013, pág. 971.

⁸⁶ Cfr. ESPEJO POYATO: *Administración tributaria...*, op. cit., pág. 400.

⁸⁷ Vide también la opinión de RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: «Algunas reflexiones sobre la reforma penal», *Revista El Notario del Siglo XXI*, n.º 47/2013, pág. 44, quien destaca los problemas prácticos que origina esta opción interpretativa. También, VAN DEN EYNDE, A.: «Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social operada por Ley Orgánica 7/2012», *Revista Pensamiento Penal*.

⁸⁸ Vide, *supra*, nota 38.

vagas que se corresponden mejor a la idea de ausencia de antijuricidad, en otras palabras a una causa de justificación.

Los argumentos materiales para rechazar que la regulación sea considerada como elemento del tipo no son nuevos⁸⁹. En primer lugar, el delito no se consumaría hasta que se diera una circunstancia completamente ajena al comportamiento del autor: la constatación de alguna de las causas de bloqueo de la regularización tributaria o la prescripción tributaria. Y esta última opción se asumiría interpretando el precepto con generosidad, porque el sujeto puede regularizar igualmente una vez «prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa» (art. 305.4 CP, en consonancia con el art. 180.2 LGT) con lo que estaría regularizando ante un delito ya consumado, lo que es incompatible con considerar a la propia regularización como elemento del tipo.

De esta forma, siguiendo firmemente la tesis del «elemento del tipo» o de la «atipicidad sobrevenida» se entraría en un círculo vicioso con una asombrosa consecuencia: el delito podría no consumarse nunca, ni prescribir jamás. Hace muchos años y con la regulación anterior, la Fiscalía General del Estado ha sido meridianamente clara al respecto: «La tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable. En conclusión, la conducta regularizadora prevista en el Código se lleva a cabo una vez que el delito se ha consumado y supone la exoneración de una punibilidad que ya había surgido» (Consulta Fiscalía General del Estado 4/1997).

b) Causa de justificación

Cuando el Proyecto de Reforma se convirtió en Ley Orgánica 7/2012, modificando la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal, fue acompañado de una Exposición de Motivos que vuelve a hacer mención a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria. Ya no se habla de un elemento del tipo penal, pero se utilizan nuevos conceptos como «el verdadero reverso del delito», que «neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado» y que «hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria». Se hace eco de conceptos atribuidos a la Fiscalía General del Estado y al Tribunal Supremo, hablando del «pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial

⁸⁹ Con la regulación anteriormente vigente, algún autor aislado había planteado que el delito fiscal no se consumaba hasta el inicio de la investigación por vía administrativa o penal. Así, la cláusula de regularización formaría parte del tipo. Un planteamiento de esta naturaleza solo pudo recibir críticas, porque la consumación quedaba en manos de un tercero (la Administración o el Juez) y el plazo de inicio de la prescripción de la acción penal quedaba completamente indeterminado. Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», *op. cit.*, pág. 45.

incumplimiento de las obligaciones tributarias». Continúa diciendo la Exposición de Motivos: «En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria».

Ante un tema tan complejo, debemos relativizar bastante la terminología utilizada por la propia ley y, más aún, los conceptos que se manejan en la Exposición de Motivos. Desde una perspectiva material, el delito se consuma cuando se lesiona el bien jurídico tutelado. No se comprenden los conceptos que se utilizan, como «lesión provisional del bien jurídico» sobre los que luego puede ejercitarse un «pleno retorno a la legalidad». Si el bien jurídico se lesiona, el delito se ha consumado, que es lo que literalmente dice este confuso texto: «lesión provisional del bien jurídico producida por la defraudación *consumada* con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias». En todo caso, solo sería posible hacer desaparecer un injusto apreciando una causa de justificación (seguramente invocando el ejercicio legítimo de un Derecho, previsto en el art. 20.7 CP), que debería concurrir en el mismo instante de la consumación del hecho delictivo. Y como afirmamos precedentemente, el delito no puede dilatar sine die su consumación, hasta que se aprecie alguna de las causas de bloqueo de la regularización tributaria o hasta «nunca jamás», si no existiera bloqueo.

Según el desafortunado texto aquí analizado, ya no estaríamos ante una excusa absolutoria porque se han suprimido «las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria». En particular no veo grandes diferencias entre la terminología utilizada precedentemente y la incorporada en la nueva regulación legal. Incorporar en el texto del precepto la fórmula «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo» no dice nada, absolutamente nada, acerca de la naturaleza jurídica de la regularización. Decir «salvo que hubiere regularizado» del texto actual se corresponde perfectamente con la referencia del artículo 305.4 en su anterior redacción, que comenzaba diciendo «Quedará exento de responsabilidad...». El cambio terminológico no aclara nada. La interpretación debe guiarse por criterios materiales. Este problema no es nuevo, ya que puede leerse en la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero, ante la oscuridad de los textos que entonces se manejaban en esta materia: «De lo anterior se desprende que la terminología del Código no es pauta segura para averiguar la verdadera naturaleza de la regularización fiscal».

c) Excusa absolutoria

Tendremos que concluir diciendo que todo ha cambiado para que nada cambie. La regularización tributaria prevista en los artículos 305.1 y 305.4 del Código Penal modificados por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, sigue manteniendo su naturaleza anterior, es decir, se trata

de una excusa absolutoria y no de un elemento del tipo. Como sabemos, las excusas absolutorias no cumplen en absoluto la finalidad de tutelar bienes jurídicos. En este caso se trata de soluciones de política criminal y política tributaria que producen consecuencias jurídicas cuando el bien jurídico ya ha sido lesionado. Esto supone que tampoco ha variado el momento consumativo del delito y que los plazos de prescripción comienzan tal como lo hacían antes de la reforma legislativa operada en diciembre de 2012⁹⁰.

4. TRILOGÍA, PARTE III: ALGUNOS ASPECTOS RELEVANTES DE LA NUEVA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL: CONSUMACIÓN, REGULARIZACIÓN, PRESCRIPCIÓN

Muchos son los aspectos que ha modificado la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Por la extensión de este trabajo solo mencionaremos brevemente algunos de ellos, los que más inciden en la trilogía que aquí nos ocupa: fraude fiscal, regularización y blanqueo de capitales, quedando el análisis de importantes problemas para otra ocasión⁹¹.

- *Consumación.*

El informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012 resume la pacífica jurisprudencia que se ha ocupado hasta entonces de determinar el momento consumativo del delito fiscal, determinando así las siguientes posibilidades:

«a) Supuestos en que procede la autoliquidación: La consumación del delito tiene lugar cuando concluye el plazo voluntario para la autoliquidación, ya que hasta la conclusión de dicho plazo el sujeto puede desistir voluntariamente mediante la declaración complementaria (vide SSTs de 6 de noviembre de 2000 y 26 de julio de 1999).

b) Supuestos en que no procede la autoliquidación: Si se trata de tributos en que debe mediar un acto de liquidación de la Administración tributaria, la consumación tendrá lugar cuando, una vez realizada la liquidación, finalice el plazo legal para el ingreso de la deuda tributaria.

c) Obtención de devoluciones indebidas: En tales casos la consumación no se produce en el momento de presentación de la solicitud falaz, sino cuando la Adminis-

⁹⁰ También considera que el cambio terminológico introducido por la Ley Orgánica 7/2012 no modifica la naturaleza jurídica de la regularización tributaria MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ: *Derecho penal económico...*, *op. cit.*, pág. 691 y ss.

⁹¹ Especialmente relevante será el análisis de lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal acerca de la liquidación de la cuota y la no paralización de la acción de cobro de la deuda tributaria. Vide al respecto el Informe del Consejo General del Poder Judicial, *cit.*, pág. 28 y ss.

tración lleva a cabo el desplazamiento patrimonial tras la solicitud de devolución (vide STS de 3 de febrero de 2005).»

Sostiene RODRÍGUEZ MOURULLO que a partir de la reforma del delito fiscal operada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, el momento consumativo de este delito queda retrasado hasta que «precluya para el defraudador la posibilidad de regularizar»⁹², es decir, hasta que se dé alguna de las causas de bloqueo. En consecuencia, hasta ese instante no daría comienzo el plazo de prescripción penal que se dilataría otros 5 o 10 años, según si la conducta encuadrara en el artículo 305.1 o 305 bis del Código Penal, respectivamente.

Consideramos, sin embargo, y conforme a los razonamientos expresados precedentemente, que el momento consumativo del delito y el consiguiente comienzo de la prescripción de la acción penal se mantienen inalterados, por los siguientes motivos:

- El principio de determinación, certeza o taxatividad exige que se identifique el momento consumativo del delito. La consumación no puede quedar librada al azar, a la aparición de factores imprevisibles o a una valoración por parte de la Administración que puede admitir o no la regularización que se le solicita.
- Si no se aprecian causas de bloqueo, la consumación podría depender de la prescripción del derecho de la Administración a determinar el tributo. Pero el sujeto puede regularizar una vez prescrito dicho derecho (art. 305.4 CP, en consonancia con el art. 180.2 LGT), con lo cual estaría regularizando ante un delito ya consumado, rompiendo toda la lógica de los planteamientos precedentemente expuestos.
- Como el cómputo del plazo de prescripción penal comienza con la consumación del delito, y este podría no terminar de consumarse nunca, llegaríamos a la increíble conclusión de que el delito fiscal puede consumarse sine die, y es imprescriptible.

Ha sostenido con acierto el propio informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012, reiteradamente mencionado, que afectaría seriamente a la seguridad jurídica hacer depender la consumación y el consecuente comienzo del plazo de prescripción a hechos ajenos al comportamiento del sujeto, como sería la constatación de actuaciones que bloqueen la regularización tributaria⁹³.

El panorama de la consumación del delito fiscal queda trazado en principio como estaba antes de la reforma operada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre:

⁹² Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: «Algunas reflexiones...», *op. cit.*, pág. 44. En relación con el texto del Anteproyecto de Ley, entendía BLANCO CORDERO que la consumación requería la falta de regularización como elemento del tipo y por lo tanto «para que se entienda consumado, debe estar presente junto al resto de los requisitos típicos». Cfr. *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 143.

⁹³ Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial, *cit.*, págs. 17 y ss.

- Tributos con autoliquidación. Cuando concluye el plazo voluntario para la liquidación.
- Tributos sin autoliquidación. Al finalizar el plazo legal para el ingreso de la deuda tributaria liquidada por la Administración.
- Devoluciones tributarias. Cuando la Administración practica la devolución, tras la solicitud del contribuyente.

Sin embargo, la Ley Orgánica 7/2012 ha alterado este marco en supuestos muy determinados. Hago referencia al artículo 305.2 a) del Código Penal, que establece que «No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1». Una fórmula similar se incorpora en los fraudes contra la Hacienda de la Unión Europea en el artículo 305.3 del Código Penal. Según la Exposición de Motivos, «se introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito».

Aparentemente estamos ante una cláusula procesal, que está habilitando la persecución penal de un delito. Sin embargo, para perseguir este delito tienen que darse todos los requisitos típicos, es decir, debe haber un ilícito consumado. Este cambio de momento consumativo ha sido advertido en el Informe del Consejo General del Poder Judicial, que entiende que «no se configura como una regla especial para la determinación de la cuantía sino como una medida que permite la persecución anticipada del ilícito penal»⁹⁴, y con mayor claridad aún por el Informe del Consejo Fiscal de 7 de junio de 2012, refiriéndose a un «tipo de consumación anticipada». En síntesis, tratándose de «una organización o grupo criminal», o realizado «por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva» el delito se consuma anticipadamente, si se ha desarrollado plenamente la conducta defraudatoria prohibida, y se ha alcanzando la cuantía determinada en el correspondiente precepto, sin necesidad de que concluyan los plazos legalmente establecidos para que los contribuyentes realicen sus liquidaciones e ingresos.

Adviértase que si en estos casos se aprecia una consumación anticipada, que se dará al alcanzar la cuantía determinada en el correspondiente precepto (120.000 Euros en el caso del art. 305.1 del CP o 50.000 euros en el supuesto previsto en el art. 305.3 CP) el comienzo del plazo de prescripción se anticipará a ese exacto momento consumativo, no pudiendo postergarse al que corresponde a los supuestos ordinarios de consumación que hemos mencionado precedentemente. Esta solución es bastante absurda, pero se corresponde con otras incoherencias que se advierten en la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

⁹⁴ Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial, cit., pág. 21.

- *Regularización.*

En las páginas anteriores ya hemos tratado extensamente los cambios que realiza la Ley Orgánica 7/2012 en materia de regularización, cuya naturaleza jurídica sigue siendo el de una excusa absoluta.

La nueva redacción exige expresamente el «completo reconocimiento» de la deuda, y el correspondiente pago. Con esta última exigencia se pone fin al debate acerca del pago, solución que según el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012 «zanja definitivamente cualquier polémica sobre los requisitos sustantivos de la regularización tributaria, lo cual no solo redundará en un mayor grado de certidumbre, sino que también confiere a la regularización su justa dimensión, en tanto que solo podrán eximirse de responsabilidad penal quienes con su comportamiento eliminen, en su totalidad, el perjuicio causado a las arcas públicas».

- *Prescripción.*

Pocos temas han resultado tan polémicos como la prescripción del delito fiscal, aunque la jurisprudencia y las reformas legales parecen haber apaciguado bastante las dificultades interpretativas que se presentaban. Hay tres puntos que consideramos relevantes: a) El comienzo del cómputo del plazo de prescripción de la acción penal, b) el propio plazo de prescripción de la acción penal, y c) Las diferencias de los plazos de prescripción en sede penal y tributaria.

- a) Respecto al comienzo del cómputo de la prescripción, se realiza «desde el día en que se haya cometido la infracción punible» (art. 132.1 CP), en este caso desde la *consumación*. El principal argumento del Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012 para oponerse a la caracterización de la regularización tributaria como elemento del tipo fue justamente la inseguridad jurídica que se generaba respecto al comienzo del plazo de prescripción y el alargamiento de facto de dicho plazo⁹⁵.

Ya hemos tratado ampliamente el momento consumativo del delito fiscal, que dependerá del tipo de tributo de que se trate, salvo en el mencionado supuesto de organizaciones criminales o personas o entidades que actúan bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla.

- b) En relación con el plazo para la prescripción del delito fiscal, atendiendo a que la pena máxima prevista para la modalidad básica de este delito (art. 305 CP) es de cinco años de prisión, dicha acción prescribirá a los cinco años. En cambio, si se trata de la modalidad agravada del artículo 305 bis del Código Penal, siendo una infracción amenazada con pena de prisión de dos a seis años, el plazo de prescrip-

⁹⁵ Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial, cit., pág. 16 y ss.

ción alcanzará los diez años (art. 131.1 CP). Según la Exposición de Motivos, el artículo 305 bis del Código Penal se sanciona «con una pena máxima de seis años lo que, por aplicación del artículo 131 del Código Penal, llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo.

- c) La jurisprudencia del Tribunal Supremo admite pacíficamente la diferencia entre los plazos de prescripción del derecho de la Administración para determinar el tributo (4 años) y del ejercicio de la acción penal (5 o 10 años, según los casos).

Así, dispone la Sentencia de 3 de octubre de 2001 que «En definitiva, las finalidades son diversas y la gravedad de las conductas también, y por ello, como hemos dejado transcrito anteriormente, se declara la independencia de ambos plazos de prescripción». Y la de 5 de diciembre de 2002 que «La unidad del ordenamiento jurídico no resulta así afectada en modo alguno en cuanto se mantiene dentro del mismo la necesaria proporcionalidad y coherencia entre las reacciones correspondientes a las conductas constitutivas de delito y a las que solamente alcanzan el nivel de infracción administrativa, lo que se manifiesta no solo en la entidad de las sanciones, sino también en los plazos necesarios para que opere la prescripción.»

5. CONCLUSIONES

1. Existe un gran debate abierto para conocer si el delito fiscal puede considerarse *actividad delictiva previa* a los efectos del delito de blanqueo de capitales. Considero que esa relación no es posible, porque el delito fiscal no genera ni produce bienes. Los bienes existen antes de la comisión del delito.
2. El blanqueo de capitales requiere la constatación de un elemento subjetivo añadido, consistente en la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes. La mera utilización o disfrute de los bienes caería fuera del tipo penal.
3. Tratándose de delitos tributarios, se rechaza la responsabilidad penal por autoblanqueo, por afectar el principio non bis in ídem.
4. La regularización fiscal ordinaria (art. 305.4 CP) se mantiene prácticamente inalterada respecto a la regularización anterior, conservando su naturaleza de excusa absolutoria. Ni forma parte del tipo penal ni altera las reglas precedentes en materia de consumación del delito fiscal.
5. La regularización fiscal extraordinaria (RDL 12/2012) ha sido la fuente de enormes problemas interpretativos. Se considera que exime de responsabilidad penal como excusa absolutoria extraordinaria y específica, a partir de una simbiosis con la regularización fiscal ordinaria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal.

Bibliografía

- AA. VV. [2008]: *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Cizur Menor.
- [2009]: *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública* (coord. OCTAVIO DE TOLEDO), Valencia.
 - [2012]: *La amnistía fiscal* (MARTÍ FERNÁNDEZ, J.; BLANCO CORDERO, I.; MONEDERO ARANDILLA, J. L. y SALIDO GUSI, J.) Valencia.
- ABEL SOUTO, M. [2005]: *El delito de blanqueo en el Código Penal español*, Barcelona.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S. [2000]: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y FERRÉ OLIVÉ, J. C. [1994]: *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona,
- BLANCO CORDERO, I. [2012]: *El delito de blanqueo de capitales*, 3.^a ed., Cizur Menor.
- CABEZUELA SANCHO, D. [2013]: «Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de las deudas tributarias», en *Revista El Notario del Siglo XXI*, n.º 47.
- CARRERAS MANERO, O. [2012]: «La cláusula de regularización tributaria como causa de exclusión de la responsabilidad en el delito contra la Hacienda Pública», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n.º 155.
- CAZORLA PRIETO, L. M. [2013]: «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n.º 157.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [2012]: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*. Prólogo Pedro M. HERRERA, Cizur Menor.
- DEL CARPIO DELGADO, J. [2007]: *El delito de blanqueo de bienes en el nuevo Código Penal*, Valencia.
- [2011] «Principales aspectos de la reforma del delito de blanqueo. Especial referencia a la reforma del artículo 301.1 del Código Penal», *Revista Penal*, n.º 28.
- DEL ROSAL BLASCO, B. [2012]: «Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012», *La Ley 7525*.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. [2002]: Voz «Blanqueo de bienes». *Enciclopedia penal básica*, Granada.
- DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. [2013]: «La cuatro amnistías fiscales de 2012», en *Revista El Notario del Siglo XXI*, n.º 47.
- DOPICO GÓMEZ-ALLER: [2012]: «La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal», *Juris: Actualidad y práctica del Derecho*.
- ESPEJO POYATO, I. [2012]: «El delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales», *RCyT, CEF*, núm. 357.
- [2013]: *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Con prólogo de Carlos PALAO TABOADA, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el blanqueo de capitales», *Quincena Fiscal*, 1-2.
- [2012]: «Las fórmulas transitorias de "regularización" establecidas por Real Decreto-Ley 12/2012», *Quincena Fiscal*, 8.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. [2012]: «Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n.º 155.
- GÓMEZ BENÍTEZ, J. M. [2007]: «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*, 91.
- GÓMEZ LANZ, J. [2013]: «Delitos contra la Hacienda Pública: Artículo 305.4 del Código Penal», en AA. VV.: *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, ÁLVAREZ GARCÍA (dir.) Valencia.
- HERRERA MOLINA, P. [2012]: «El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la amnistía fiscal», *Crónica Tributaria*, 3.
- IGLESIAS CAPELLAS, J. [2011]: «La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», *RCyT. CEF*, núms. 341-342, agosto-septiembre, pág. 10.
- [2012]: «La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de mayo», *RCyT. CEF*, núm. 350, mayo.
- IGLESIAS RÍO, M. [2003]: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Valencia.
- [2013]: «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en AA. VV., *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, ÁLVAREZ GARCÍA (dir.) Valencia.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R. [2012/2013]: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz», *Eunomía, Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 3.
- MANJÓN CABEZA-OLMEDA, A. [2013]: «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en AA. VV.: *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, ÁLVAREZ GARCÍA (dir.), Valencia.
- MARTÍNEZ BUIÁN- PÉREZ, C. [1995]: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid.
- [2013]: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte Especial*, 4.ª ed., Valencia.
- MORALES PRATS, F. [2012]: «Frau fiscal: la regularització tributària i els seus efectes penals», *Revista El Gestor*, noviembre.
- MUÑOZ CONDE, F. [2009]: «Consideraciones en torno al bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales», en AA. VV. (ABEL SOUTO y SÁNCHEZ STEWART coord.) *I.º Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, Valencia.
- [2013]: *Derecho Penal, Parte Especial*, 19.ª ed., Valencia.
- MUSCO, E. [2007]: Voz «Reati Tributari», en *Enc. Dir. Annali*, I. Giuffrè, Milán.
- MUSCO, E. y ARDITO, F. [2010]: *Diritto penale tributario*, Bolonia.
- PÉREZ ROYO, F. [1986]: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid.
- [2012]: «¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?», *El País*, 16 de mayo.
- QUERALT JIMÉNEZ, J. J. [2007]: «La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal», en AA. VV.: *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G. [2013]: «Algunas reflexiones sobre la reforma penal», en *Revista El Notario del Siglo XXI*, n.º 47.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y CORTÉS BECHIARELLI, E. [2002]: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid.

SILVA SÁNCHEZ, J. [2005]: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona.

VAN DEN EYNDE ADROER, A. [2013]: «Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social operada por Ley Orgánica 7/2012», en *Revista Pensamiento Penal*.