

# REGULARIZACIÓN FISCAL Y RESPONSABILIDAD PENAL. LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL DELITO FISCAL\*

Araceli Manjón-Cabeza Olmeda

Profesora Titular de Derecho Penal  
Universidad Complutense de Madrid

**Sumario:** 1. La “amnistía” por regularización. 2. La excusa absolutoria de regularización fiscal del art. 305.4 del Código Penal. 3. Blanqueo de la cuota defraudada. Regularización y blanqueo. 4. Regularización de dinero. 5. Proyecto de Ley Orgánica de modificación del Código Penal en materia de Transparencia, acceso a la Información Pública y Buen Gobierno y Lucha contra el Fraude Fiscal y en la Seguridad Social: el delito fiscal. A) La falta de regularización como elemento del tipo. B) Cálculo de la cuota defraudada, regularización extemporánea y colaboración. C) No paralización de las actuaciones de liquidación y cobro por la existencia de un procedimiento penal. D) Tipos agravados.

## 1. LA “AMNISTÍA” POR REGULARIZACIÓN

Por Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo<sup>1</sup>, se establecen las Medidas Tributarias y Administrativas dirigidas a la Reducción del Déficit Público; una de esas medidas consiste en conceder la posibilidad de regularización a través de una declaración tributaria especial. En los medios de comunicación se ha hablado de amnistía fiscal impropia; no es tal toda vez que se exige para regularizar el pago de una cantidad mínima, pero, en definitiva,

pago; no obstante lo anterior, lo que si resulta “amnistiado” es el posible delito fiscal que se haya podido cometer; pero no corre la misma suerte el posible delito de blanqueo que subsiste.

Tampoco puede hablarse de regularización tal como se entendía hasta ahora, a la vista de las previsiones del Código Penal en materia de excusa absolutoria (art. 305.4). La cuestión es litigiosa toda vez que se ha presentado recurso de inconstitucionalidad contra la medida<sup>2</sup>, además de estar recurrida en la Audiencia Nacional la Orden de desarrollo del Real Decreto-

\* Nota del editor: este artículo ha superado la revisión por pares

ley (Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación).

La pretensión declarada por el Gobierno es que afluere 25.000 millones de Euros, para recaudar 2.500 millones una vez aplicado el 10% previsto en el Real Decreto-ley; sin embargo, cuatro meses después de entrar en vigor la nueva normativa, siguen existiendo dudas sobre el alcance real de la misma y los sujetos defraudadores incluidos en el ámbito de aplicación de la norma siguen a la espera de conocer las consecuencias de la nueva medida para acogerse o no a ella<sup>3</sup>. Así, no está claro qué ocurrirá con la responsabilidad penal por blanqueo, o qué ocurrirá cuando un sujeto regularice y otro no estando ambos implicados en el mismo acto defraudatorio. Respecto al dinero en efectivo, las dudas se han querido solventar mediante una Orden de desarrollo a la que nos referiremos después.

En el Preámbulo del Real Decreto-ley se establece lo siguiente:

“Por último se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela. A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria”.

Se trataría, según el texto transcrito, de una regularización tributaria, a imagen y semejanza de la que establece el Código Penal, que quedaría residenciada en la Ley General Tributaria. Sin embargo, tal como se analizará más adelante, existen entre esta regularización y la excusa absolutoria del Código Penal di-

ferencias muy considerables. La medida ahora prevista en el Real Decreto-ley 12/2012 lo es respecto de la responsabilidad fiscal, y quiere serlo también respecto de la responsabilidad penal; pero este último extremo no parece pacífico. La regulación que se introduce en el Real Decreto-ley, concretamente en su Disposición adicional primera<sup>4</sup>, es la que a continuación se esquematiza:

1. Se refiere a los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.
2. Afecta a quienes —personas físicas o entidades— sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en los correspondientes impuestos<sup>5</sup>.
3. El ámbito temporal de la regularización se delimita por las titularidades de bienes y derechos anteriores a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley; es decir, titularidades anteriores al 31 de diciembre de 2010.
4. El plazo para la presentación de las declaraciones y para el ingreso finaliza el 30 de noviembre de 2012.
5. La declaración especial que se contempla tiene por objeto regularizar la situación tributaria.
6. La regularización se consigue ingresando un 10% del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos<sup>6</sup>.
7. La declaración especial seguida del pago del 10% comporta la no imposición de sanciones y la no exigencia de recargos o intereses, a diferencia del sistema de declaración complementaria ordinaria que supone pagar la deuda fiscal que corresponda, los intereses de demora, más un recargo.
8. La declaración especial debe acompañarse de la información necesaria para identificar los bienes y derechos.

9. El importe declarado tendrá la consideración de renta declarada<sup>7</sup>, es decir, no se hablará de una ganancia patrimonial no justificada o de un bien o derecho no declarado.
10. La declaración e ingreso no puede ser posterior a la notificación de iniciación por la Administración tributaria de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias.

Basta una rápida lectura de la Disposición adicional primera para entender una de las críticas que ha recibido: el incumplidor es exonerado de responsabilidad si paga el 10% del valor de los bienes escondidos y luego aflorados, además de eludir los intereses de demora y el recargo y no sufrir consecuencias penales por el posible delito fiscal, mientras que el que declaró y pagó en su momento lo hizo por una cantidad considerablemente superior a ese 10%. Y si este 10% parece mucho, resulta que la praxis puede conducir a pagar cantidades menores en algunos supuestos<sup>8</sup>.

A lo anterior se añade que cuando Hacienda oferta esta regularización lo que está haciendo es inducir y cooperar en un proceso de blanqueo de capitales: “una oferta de impunidad a bajo coste por la defraudación cometida... una forma de blanquear el dinero del crimen, en general”<sup>9</sup>.

Por otro lado, si Hacienda se conforma con tan poco a cambio de tanto —tributar solo un 10% o menos, sin multa, sin recargos y con exención de responsabilidad penal, contribuyendo en su caso al blanqueamiento de unos bienes criminales—, la imagen que se proyecta es de gran ineficacia en el cobro de los impuestos, porque la regularización solo opera en los casos en los que no se ha notificado al infractor ningún procedimiento de investigación, es decir, en los casos en los que Hacienda no tiene ni idea de la existencia de la defraudación y ante su fracaso oferta tal pacto: reserva e impunidad a cambio de 10%.

Reserva, porque en la Orden HAP/1182/2012<sup>10</sup>, de desarrollo de la Dispo-

sición comentada, se establece el carácter reservado de los datos obtenidos por Hacienda en la declaración especial (art. 7).

Y, además de reserva, impunidad, porque la regularización no solo afecta a la infracción tributaria, sino que quiere alcanzar también al delito fiscal. En este sentido, la Disposición Final Primera del Real Decreto-ley 12/2012 modifica la Ley General Tributaria, introduciendo un nuevo apartado 2 en su art. 180 con el siguiente contenido:

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

*Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación”<sup>11</sup>.*

El precepto se refiere a dos cuestiones capitales:

1ª) el momento y el ámbito en el que la regularización surte efectos sobre la posible responsabilidad penal;

2ª) la continuidad del procedimiento administrativo, sin suspenderlo, ni pasar el tanto del culpa al Juez o al Fiscal.

Ambas previsiones se entenderán mejor al analizar el Proyecto de Ley Orgánica de modificación del Código Penal en materia de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno y Lucha contra el Fraude Fiscal y en la Seguridad Social. En este texto se introducen modificaciones de gran alcance para el delito fiscal y algunas de deben ser leídas a la luz del nuevo art. 180.2 de la Ley General Tributaria.

Debe recordarse que el art. 180.1 de la Ley General Tributaria<sup>12</sup> es el que regula el principio de no concurrencia de sanciones tributa-

rias, obligando a la Administración tributaria a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o a remitir el expediente al Fiscal cuando una infracción pueda ser constitutiva de delito, y ello, en virtud de la prioridad de la actuación de la jurisdicción penal. En esta situación el procedimiento administrativo queda en suspenso hasta que se dicte sentencia firme, haya sobreseimiento o archivo o se devuelva el expediente por el Fiscal. Producida la resolución judicial, los hechos declarados en la misma vinculan a la Administración. Lo anterior supone dar preferencia a los pronunciamientos judiciales sobre los administrativos y hacer que éstos sean tributarios de los primeros. Se trata de la aplicación del principio *non bis in idem*, en su vertiente procedimental<sup>13</sup> y constituye una norma básica de las relaciones entre el Derecho Administrativo sancionador y el Derecho Penal, por un lado, y entre la Administración tributaria y los Tribunales de Justicia, por otro: las actuaciones penales son preferentes y paralizan el procedimiento administrativo que, en todo caso y en su momento, ha de respetar los hechos declarados por la jurisdicción penal.

La STC 77/1983, de 3 de octubre expresa el *non bis in idem* procedimental diciendo lo siguiente:

*“la Administración no puede actuar mientras no lo hagan los Tribunales y deba en todo caso respetar, cuando actúe a posteriori, el planteamiento fáctico que aquéllos hayan realizado”, añadiendo que “La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse a favor de la primera. De esta premisa son necesarias consecuencias las siguientes: a) el necesario control a posteriori por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada... La cosa juzgada despliega un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica, y un efecto negativo, que determina la imposibilidad de*

*que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema”.*

El nuevo art. 180.2 no contempla un supuesto de expediente sancionador dirigido contra un sujeto concreto que debe paralizarse para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, sino un caso en el que no hay actuaciones notificadas y, de ahí, la posibilidad de regularizar. En este supuesto quedaría comprometido el deber de los funcionarios de denunciar los posibles delitos de los que tienen conocimiento, indicándose la continuidad del procedimiento sin pasar el tanto de culpa al Juez o al Fiscal. Con esta regla parece acabar el Real Decreto-ley al sustraer del ámbito judicial la decisión sobre la exención de responsabilidad criminal por delito fiscal y dificultar de hecho el conocimiento por otros delitos conexos.

Por otro lado, el nuevo apartado 2 del art. 180 podría suponer una derogación o modificación del Código Penal operada por Decreto-ley en lo que se refiere al delito fiscal, además de alterar el destino ordinario de las actuaciones cuando las mismas puedan constituir conducta delictiva, impidiéndose a la jurisdicción penal el conocimiento prioritario y preferente de un asunto. Por más que se quiera ver en la regularización ofertada por el Real Decreto-ley 12/2012 una igual o similar a la contemplada en el Código Penal, las diferencias son considerables. Por un lado, debe subrayarse que la excusa absolutoria del Código Penal se establece en una Ley Orgánica, mientras que la nueva figura ha visto la luz en un Decreto-ley. Al margen de lo anterior, hay que tener en cuenta que algunos de los aspectos más relevantes de la regularización no están contemplados en el Decreto-ley sino en la Orden ministerial —Orden HAP/1182/2012— que dice desarrollarla, aunque en realidad, la modifica o, al menos, la sobrepasa de forma muy considerable; la ausencia de rango normativo parece evidente<sup>14</sup>.

Podría razonarse que la regulación penal de la excusa absolutoria lo es mediante la técnica de la norma penal en blanco y que cuando el art. 305.4 habla de regularización tal concepto

debe llenarse con la normativa administrativa. Sin embargo, como se verá, esta tesis no parece convincente a la vista de la doctrina jurisprudencial y la opinión de la Fiscalía sobre el contenido de la regularización que da vida a la excusa. También cabría pensar que la Administración, con la declaración especial, determina una nueva cuota, pero tal razonamiento parece más una ficción que otra cosa.

Las previsiones hasta aquí analizadas solo pueden entenderse si se ponen en relación con la normativa proyectada para el delito fiscal, pero esta normativa no está todavía aprobada, ni es seguro que sea aprobada en los términos que quiere el Gobierno.

Al margen de lo anterior, lo que sí parece incuestionable es que la regulación del Real Decreto-ley 12/2012 y de la Orden que lo desarrolla no consigue neutralizar la responsabilidad penal por delitos conexos y, muy especialmente, por blanqueo de capitales.

## 2. LA EXCUSA ABSOLUTORIA DE REGULARIZACIÓN FISCAL DEL ART. 305.4 DEL CÓDIGO PENAL

Por lo que se refiere a la regularización del art. 305.4 del Código Penal<sup>15</sup>, deben tenerse en cuenta algunas consideraciones. La regularización aparece como una excusa absolutoria<sup>16</sup>, es decir como un comportamiento post delictivo cuya apreciación por el Juez tiene consecuencias de exoneración de pena. Obedece tal excusa a razones de política criminal y de oportunidad —no de Justicia—, que llevan a prescindir de la pena a pesar de que se haya afirmado la culpabilidad; la excusa actúa sobre la punibilidad, eliminándola, pero deja subsistentes tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Se trata de una causa personal de anulación de la pena. En palabras del Tribunal Supremo, las excusas absolutorias son “*un conjunto de circunstancias de dudosa y controvertida naturaleza jurídica... que aconsejan dejar sin punición determinados hechos delictivos no obstante estar presentes en*

*ellos las notas de antijuridicidad tipificada y culpabilidad*” (STS 26 de diciembre de 1986).

Naturalmente, tratándose de la regularización del Código Penal, solo el Juez puede considerarla a los efectos de eliminar la punibilidad y con ello, la responsabilidad penal. Por lo contrario, tratándose de la regularización del Real Decreto-ley 12/2012, es la Administración la que decide si hay regularización, sustrayendo al Juez una competencia que solo a él alcanza: eximir de responsabilidad penal; además —como ya se ha indicado— obliga a los funcionarios de Hacienda a incumplir su deber de denunciar delitos o someter sus dudas al Fiscal o al Juez penal.

Vemos ahora en qué ha de consistir el comportamiento post delictivo valioso que da vida a la excusa absolutoria de regularización.

Regularizar es reparar espontánea y completamente el perjuicio causado. Otras conductas de menor intensidad o no espontáneas no cubren los requerimientos de la exención de pena. La espontaneidad se manifiesta en el hecho de que el sujeto procede a regularizar antes de conocer formalmente, la existencia de actuaciones de comprobación, la existencia de denuncia o querrela, o que el Juez esté actuando. La reparación no se conforma con la confesión de que hay cuotas defraudadas, sino que requiere el pago de las cantidades debidas, por más que se haya querido ver que la reparación del daño solo es exigible cuando se trata de fraude de subvenciones. Cierto es que el art. 307. 4, en relación al fraude de subvenciones, especifica en qué ha de consistir la reparación<sup>17</sup>, concretamente en el reintegro de las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió; tal grado de determinación no se alcanza en el art. 305. 4, ni en el art. 307. 3 —referido al fraude a la Seguridad Social— que se limitan a exigir la regularización. A pesar de ello, se sostiene que la regularización en estos casos requiere el pago de la deuda o la devolución de las cantidades defraudadas, no siendo suficiente con declarar verazmente lo que se había ocultado.

Así lo entiende la Fiscalía General del Estado en la Consulta 2/2009, al afirmar que “En las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta post-delictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social)”. En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo y, recientemente, el Juzgado Central de Instrucción núm. 4, en Auto de 22 de mayo de 2012 (asunto familia Botín) que habla de “*la reparación (post-delictum) del perjuicio irrogado mediante el pago de las deudas exigibles eludidas*”. En definitiva, tratándose de la excusa absolutoria del Código Penal, el sujeto que quiera beneficiarse de la misma debe hacer frente a la totalidad de su deuda y a los intereses y recargos que le correspondan por pago extemporáneo. Más claro es a este respecto el nuevo art. 180.2 de la Ley General Tributaria —introducido por el Real Decreto-ley 12/2012— que vincula la regularización al “*completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria*”.

¿Qué supone regularizar por una y otra vía? Regularizar 1 millón de Euros por el procedimiento que da vida a la excusa absolutoria del Código Penal puede suponer el pago de una cantidad superior a los 500.000 Euros, mientras que hacerlo por la vía contemplada en el Real Decreto-ley, supone un pago de 100.000 Euros; en ambos casos se prescinde de la pena; en el primer caso porque lo decide el Juez y en el segundo porque se sustrae del poder de decisión del Juez el asunto.

Si hay regularización espontánea y completa del art. 305.3 del Código Penal, en los términos vistos, el Juez instructor decretará el sobreseimiento y archivo. Si se opta por la vía del Decreto-ley 12/2012, será la Administración la que decida no dar entrada al Juez. Lo anterior, sin embargo, no evita que el Fiscal denuncie o el Juez actúe de oficio ante el conocimiento de un hecho presuntamente constitutivo de delito fiscal y de blanqueo de

capitales, por más que la Administración esté admitiendo una regularización por el 10% y queriendo excluir la competencia judicial y la responsabilidad penal.

Algunas de las previsiones incorporadas en el Real Decreto-ley 12/2012 son un anuncio de las que se proponen en relación al delito fiscal. A esta cuestión nos referiremos más adelante.

### 3. BLANQUEO DE LA CUOTA DEFRAUDADA. REGULARIZACIÓN Y BLANQUEO

La posibilidad de admitir un delito de blanqueo respecto de la cuota tributaria defraudada no es pacífica y creo que debe rechazarse. Sin embargo parece que tal posibilidad se va abriendo camino con probabilidades de éxito: habría un delito fiscal consumado, cuya cuota tributaria defraudada se convertiría en el objeto material de un delito de blanqueo, o sea, en un bien que tiene “*su origen en una actividad delictiva*”.

Creo que una construcción como la anterior (y las consecuencias que de ellas se extraen) no es posible, al impedirlo la literalidad del art. 301 Código Penal y el sentido común. La posibilidad de apreciar dos delitos se ve facilitada por dos circunstancias que se dan tras la reforma del Código Penal de 2010: primera, que el autoblanqueo es ahora punible (si bien la Jurisprudencia ya lo había admitido con anterioridad en algunas Sentencias), y segunda, que la mera posesión del bien de origen delictivo es ahora constitutiva de blanqueo. Lo anterior se quiere utilizar para decir que el defraudador fiscal cometerá inevitablemente su autoblanqueo por posesión al tener en su poder la cuota defraudada, sin necesidad de realizar sobre ella actos de transmisión o conversión.

Pero, en la opinión que aquí se sostiene, la dualidad de delitos alrededor de una cuota tributaria defraudada debe rechazarse porque tal

objeto —la cuota defraudada— no es un bien que tenga “*su origen en una actividad delictiva*” como exige el art. 301. Los rendimientos del trabajo o del capital no transmutan su origen legal en origen delictivo por el hecho de no ser declarados y eludir el impuesto; la cuota tributaria defraudada no pierde su origen para pasar a proceder de un delito fiscal y por ello no puede ser objeto de blanqueo.

La posibilidad de referir el delito fiscal y el de blanqueo a un único objeto —la cuota tributaria defraudada— tiene a su favor la reforma del Código Penal de 2010, pero tiene en contra la lógica y la naturaleza de las cosas, porque por más que el autoblanqueo por posesión sea hoy punible, sin embargo, lo que no puede afirmarse es que la cuota tributaria defraudada tenga su origen en el delito fiscal previo. Lo que el Código Penal no ha consagrado —de momento— es el blanqueo sobre bienes que no proceden de un delito (o de una actividad delictiva). Dicho de otra forma, el delito de blanqueo no está pensado para reprimir cualquier situación económica irregular.

Que el delito fiscal acabase siendo delito antecedente para el blanqueo de capitales era una aspiración del GAFI y, por lo que respecta a España, de la Fiscalía y de la Agencia Tributaria.

Naturalmente, cuando se plantea el problema de la compatibilidad entre el delito fiscal y el de blanqueo, lo es en referencia a una modalidad de delito fiscal, concretamente la de eludir el pago de impuesto, por no hacerse la declaración o por hacerla de forma no veraz, dejándose de ingresar la cuota tributaria. Cuestión distinta es la que se presenta en supuestos de no ingreso de retenciones y en caso de devoluciones indebidamente obtenidas o de beneficios fiscales indebidamente disfrutados. En los dos últimos supuestos —devoluciones y beneficios—, nos encontramos ante bienes de origen delictivo, que no estaban antes del delito en la disponibilidad del defraudador, y por tanto, bienes que pueden “blanquearse” *a posteriori* de su obtención ilícita. Lo que no parece obligado es el concurso real entre los dos delitos; en la tesis que aquí se sostiene no

debería caber concurso real: el doble castigo contraría el *non bis in idem*. En el primer caso —el no ingreso de cantidades retenidas por IVA repercutido—, el sujeto se apropia de cantidades que ha recibido por un título que le obliga a entregarlas y no lo hace. En este caso la posibilidad del blanqueo puede construirse sobre el delito de apropiación indebida, sin tener que recurrirse al delito fiscal; pero sigue sin justificarse el concurso real.

No ocurre lo mismo cuando se trata de la cuota defraudada: en este caso esa cuota está lícitamente en el patrimonio del que después defrauda y no entra en su haber después del delito fiscal —ni de ningún delito—<sup>18</sup>; es en su caso, “dinero ahorrado” que estaba previamente en el patrimonio y que no se deja salir, cuando debería salir. Nada cambia en el patrimonio del defraudador como consecuencia del engaño a Hacienda. Por tanto, aquí el problema no sería solo de *bis in idem*, sino de ausencia de objeto material en el blanqueo; falta el bien que tiene “*su origen en una actividad delictiva*”. La cuota impagada es una deuda incumplida que puede generar un delito fiscal, pero nunca es el fruto de ese delito.

Por otro lado, el fraude fiscal consistente en eludir el pago del tributo es un delito de omisión y no genera bien alguno. El art. 301 del Código Penal es claro al referirse al objeto material: “*bienes... que... tienen su origen en una actividad delictiva*” y además esos bienes tiene “*origen ilícito*”. Pues bien, la cuota tributaria defraudada no tiene su origen en una actividad delictiva de defraudación a Hacienda —sino en actividades lícitas— y por ello no tiene origen ilícito. Esta es la realidad de las cosas y lo que dice el sentido común y la ley.

Para negar lo anterior se recurre a una serie de razones que disfrazan la realidad de las cosas bajo conceptos económicos y de contabilidad. Se manejan los siguientes argumentos<sup>19</sup>:

a) En el delito fiscal hay un enriquecimiento patrimonial al no reconocerse un pasivo exigible, término éste que el Código de Comercio utiliza al referirse al balance de una empresa. La anterior afirmación no es válida para todos

los sujetos que pueden cometer blanqueo, sino solo para las empresas; en todo caso la existencia de un pasivo exigible no nos puede llevar a hablar de blanqueo de un bien producido por el delito fiscal. La cuota tributaria ni está generada por el delito fiscal, ni es blanqueable.

b) Se afirma además que según la Jurisprudencia de las Salas 1ª y 3ª del Tribunal Supremo, el enriquecimiento injusto se produce tanto por aumento del patrimonio como por evitación de su disminución, siendo ilegítimo tal enriquecimiento que empobrece a otro. Este argumento se refiere a la figura civil del enriquecimiento injusto y no a un ilícito penal que tiene una precisa mecánica delictiva; dicho de otra manera no podemos confundir la figura civil, no regulada en el Código Civil y construida sobre la base de la equidad, con un delito que tiene unos requisitos precisos que han de leerse bajo el cristal de la taxatividad. Por otro lado, la reclamación por enriquecimiento injusto no ha de basarse en una actuación antijurídica o ilícita, simplemente se exige que no haya causa, pero el enriquecimiento puede haber sido provocado por causas naturales, por un tercero ajeno o por el sujeto que se empobrece. Nada de esto tiene que ver con la responsabilidad penal por blanqueo.

Si admitiésemos que hay delito de blanqueo en relación a la cuota tributaria “ahorrada”, tendríamos que admitir también ese blanqueo en los siguientes casos:

1º) alzamiento de bienes, en tanto que el deudor se “ahorra” la deuda que tiene con sus deudores;

2º) impago de pensiones durante dos meses consecutivos o cuatro no consecutivos, porque el obligado se “ahorra” esas mensualidades;

3º) no prestación del sustento a un hijo que lo necesita, porque hay un “ahorro” de ese sustento.

Me parece evidente que la elusión del tributo, el hecho de insolventarse ante un deudor, el impago de la pensión y la no prestación del sustento necesario, podrán ser “ahorros”, pero no son bienes generados por los delitos enumerados y por tanto, no integran el requisito

típico exigido en el art. 301 de ser “bienes... que... tienen su origen en una actividad delictiva” o de “origen ilícito”.

Otro de los argumentos que se suele manejar a favor de la tipicidad del blanqueo de la cuota defraudada es el que se residencia en el art. 1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Según el precepto “*A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos... con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*”; se trata de un caso de interpretación auténtica. Un erróneo entendimiento de las relaciones entre esta norma y el Código Penal ha llevado a afirmar que la norma transcrita es interpretación auténtica en el ámbito del delito de blanqueo. Tal cosa ha de negarse rotundamente porque el precepto transcrito circunscribe claramente su eficacia “*a los efectos de esta Ley*”, o sea, la ley de prevención del blanqueo. Debe reconocerse que, aunque nuestra Ley de prevención ha ido más allá de lo exigido por las Directivas de la Unión Europea, no es un disparate absoluto que se quiera prevenir —no castigar con penas— la actividad de blanqueo —que no, el delito de blanqueo— incluso en los casos de elusión de los impuestos. Lo que ya no se podría explicar es que ese esquema y ese exceso de celo en lo preventivo se trasladen, sin más, a lo represivo.

Por otro lado conviene recordar que la llamada “interpretación auténtica” es un caso en el que el Legislador impide al Juez, precisamente la interpretación, porque el Legislador le dice que es lo que debe entender, aunque la lógica y el sentido común le indiquen lo contrario. Basta pensar en la “llave falsa” del art. 239 y la interpretación auténtica con la que el Legislador maniató al juez: en algún caso esa “llave falsa”, no es llave (porque es una ganzúa) y cuando es llave, no es falsa (porque es la llave legítima perdida).

Si se admite el anterior razonamiento, podrá concluirse que la “cuota defraudada” no es un bien procedente de la actividad delictiva, pero que se le quiere tener por tal a efectos de preven-



ción —o sea, de evitación— de las conductas de blanqueo. Aquí se acaba la ficción de que la cuota es un bien que proviene del delito fiscal; si el Legislador penal hubiese querido una tal interpretación auténtica en el tipo de blanqueo, tendría que haberla incluido al definir los elementos del delito, pero no lo ha hecho<sup>20</sup>.

Por otro lado, es evidente que la cuota tributaria no puede entrar en el delito de blanqueo por la vía de decir que estamos ante una ley penal en blanco que encuentra su complemento en la Ley de prevención a la hora de fijar el objeto material. Y ello por la sencilla razón de que el art. 301 Código Penal no hace ningún reenvío a la norma administrativa y describe de forma completa su objeto material: “*bienes que tienen su origen en una actividad delictiva*” o que son de “*origen ilícito*”. Ese bien podrá ser el objeto material del delito previo o el beneficio que aquel bien haya supuesto para el autor<sup>21</sup>.

Ya se ha señalado que la Fiscalía y la Agencia Tributaria tienen un gran interés en considerar que es posible el blanqueo de la cuota tributaria defraudada a la Hacienda Pública ¿Por qué? Probablemente hay un interés práctico considerable por razón de la prescripción. El delito fiscal prescribe a los 5 años<sup>22</sup> que se han de contar a partir del momento de la consumación, es decir, a partir del último momento que el contribuyente tuvo para cumplir su obligación fiscal, o sea, hasta que acabe el período voluntario de presentación de la declaración. Tratándose de blanqueo de capitales, el plazo de prescripción es de 10 años. Una acusación conjunta por delito fiscal y por blanqueo supone que los 5 años de prescripción para el delito fiscal se duplican por razón de la conexidad contemplada en el art. 131.5 Código Penal.

Pero hay más: el blanqueo por posesión —autoposesión— es un delito permanente por lo que su plazo de prescripción se empieza a computar desde el día en el que cesa la situación ilícita (art. 132.1 Código Penal), y esa situación subsiste en tanto se siga poseyendo el bien proveniente del delito previo o sus transformaciones. Las posibilidades de dilatar la investigación de un delito fiscal prescrito se alargan extraordinariamente y cuesta ver el

momento en el que empiece a correr el plazo de 10 años de prescripción.

Por otro lado no puede desconocerse que una investigación por blanqueo ofrece unas posibilidades de colaboración judicial de otros países que están vedadas cuando el objeto de la investigación es un delito fiscal. Basta recordar que el Convenio Europeo de Asistencia Judicial en Materia Penal, de 20 de abril de 1959 (ratificado por España el 14 de julio de 1982, BOE de 17 de septiembre), establece en su art. 2 que “*Podrá denegarse la asistencia judicial: a) si la solicitud se refiere a infracciones que la Parte requerida considere como infracciones de carácter político, o infracciones relacionados con infracciones de carácter político, o como infracciones fiscales...*”<sup>23</sup>. Ciertamente es que el Protocolo Adicional de 17 de marzo de 1978 al Convenio de Asistencia Judicial incluye entre las materias que dan lugar a asistencia judicial el delito fiscal; este texto ha sido ratificado por España (el 27 de mayo de 1991, BOE de 2 de agosto de 1991), pero no por Suiza que se ha limitado a firmarlo. A lo anterior debe añadirse que la legislación suiza desconoce el delito fiscal cometido en el extranjero como infracción previa para el ulterior blanqueo.

El pretendido matrimonio indisoluble entre el delito fiscal y el de blanqueo tiene en su contra todos los argumentos hasta aquí esgrimidos y otro más: la regularización fiscal contemplada en el art. 305.4 Código Penal, a la que ya nos hemos referido. Su efecto es la exención de responsabilidad por el delito fiscal y por “*las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria*”. Naturalmente la regularización no alcanza al inevitable delito de blanqueo que, según las tesis aquí rechazadas, comete el defraudador por autoposesión de la cuota defraudada. De aceptarse lo anterior y, caso de regularizar el defraudador su situación tributaria, desaparecería la responsabilidad por delito fiscal (y otros conexos referidos en el art. 305.4), pero no por blanqueo (no aludido en el precepto mencionado); es decir, nos quedaría

un blanqueo sin delito subyacente y sin “cuota ahorrada-defraudada” que se habrá entregado a Hacienda con la regularización. La lógica no acompaña al anterior razonamiento.

Tratándose de la regularización del Real Decreto-ley 12//2012, nada se dice respecto de las irregularidades contables u otras falsedades instrumentales, por lo que podrán perseguirse. Por lo que se refiere al blanqueo, tampoco queda alcanzado por los efectos de la regularización, produciéndose el mismo absurdo ya visto para los casos contemplados en la excusa absoluta del art. 305.4 del Código Penal. Probablemente se ha pretendido que esta regularización no solo alcance al delito fiscal que se cometió y no se descubrió por Hacienda, sino también al delito de blanqueo subsiguiente, el referido a la cuota tributaria defraudada que, en interpretación que aquí se ha rechazado, pero que parece imponerse, se comete inevitablemente tras la defraudación tributaria ¿Desaparecerá también la responsabilidad penal por ese delito de blanqueo? Así debería ser —pero no lo es—, salvo que se quiera llegar al absurdo de exonerar por delito fiscal y castigar por el blanqueo encadenado a ese delito fiscal y todo ello en un procedimiento de regularización que fácilmente puede entenderse como una oferta de blanquear un dinero ilícito, quizás, incluso delictivo, a cambio de aflorarlo con un peaje del 10%. Pero lo cierto es que el Código Penal no se ha modificado en lo que al blanqueo se refiere, ni la interpretación aquí rechazada —posibilidad del blanqueo de la cuota defraudada—, y no se alcanza a ver la razón por la que la tesis —se insiste, aquí rechazada, pero sostenida con entusiasmo por la Fiscalía y por la Agencia Tributaria— del blanqueo de la cuota tributaria defraudada debería ceder en los supuestos contemplados en la nueva regulación.

#### 4. REGULARIZACIÓN DE DINERO

Otra cuestión llama la atención: la Disposición Adicional Primera se refiere a “*bienes o derechos que no se correspondan con las rentas*

*declaradas*”; tales bienes y derechos deben haberse adquirido antes del 31 de diciembre de 2010 y no después y tal extremo debe acreditarse. Lo anterior quiere decir que si con posterioridad a esa fecha se adquieren bienes y derechos, los mismos quedan fuera de la regularización y por ello —por más que el plazo para presentar la declaración especial sea hasta el 30 de noviembre de 2012— operaciones con adquisiciones hechas en 2011 no se benefician de la regularización. Téngase en cuenta que el Decreto-ley es de 30 de marzo de 2012 y que entró en vigor al día siguiente. Pero este querer mirar solo al pasado anterior a 31 de diciembre de 2010 puede ser un deseo frustrado a la vista de lo dispuesto en la Orden de desarrollo. En efecto, en la misma se contempla la posibilidad de aflorar dinero en metálico y tratándose del mismo no rige la regla general (art. 3. 4. “*La titularidad de los bienes o derechos, así como su fecha de adquisición, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho*”), sino una especial que relaja el requisito de prueba hasta hacerlo inexistente. Así se dice que “*En particular, tratándose de dinero en efectivo será suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010*”. O sea que Hacienda confiará en que los dineros en efectivo aflorados se poseen desde antes de tal fecha y no después de la misma si así se lo dice el defraudador. Lo anterior quiere decir que podrán aflorarse dineros obtenidos en 2011 y 2012, indicándose falsamente que se adquirió antes del 31 de diciembre de 2010 y que tal declaración servirá como prueba y permitirá regularizar al 10% un dinero que debería tributar en mayor porcentaje.

Pero ¿por qué la norma abarca titularidades anteriores a 2011 y no posteriores? La razón hay que buscarla en la fecha de vigencia del Real Decreto-ley: 31 de mayo de 2012, es decir un momento en el que todavía estaban sin pagar los impuestos de Sociedades y de la Renta de 2011 y en el que se estaban generando ingresos en 2012. Lógicamente, el Gobierno no deseaba que la entrada en vigor del Real Decreto indujese a defraudar en la campaña

vigente, al salir más barato pagar un 10% por regularización que lo que correspondiese por cada tributo. Lo anterior puede verse sorteado en el caso del dinero en metálico que podrá “colarse” en la regularización con la sola declaración de que se generó en 2009 o 2010, aunque su adquisición sea posterior. Lo pretendido en marzo por el Real Decreto-ley 12/2012, se puede desmoronar a partir de mayo gracias a la Orden HAP/1182/2012. De esta manera, la nueva normativa de regularización, permite e incentiva el fraude o el blanqueo de dinero de origen delictivo. Algunos podrían ceder a la tentación de no declarar y no tributar ordinariamente por ingresos obtenidos en 2011 o 2012, para regularizarlos con la declaración especial.

Más arriba se ha señalado que no ha habido una gran afluencia de defraudadores a la llamada del Gobierno a regularizar, dadas las dudas no aclaradas todavía sobre sus verdaderos efectos. A ese escenario de desconcierto quería dar respuesta el “Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial” de la Dirección General de Tributos. Se trata de un amplio y minucioso Informe que quiere resolver 17 cuestiones prácticas, algunas de ellas de gran trascendencia; así, lo referido a los bienes que están a nombre de un testafiero o a la regularización de cantidades en metálico. Ciertas opiniones vertidas en este Informe no parecen pacíficas y se han cuestionado por la Organización Nacional de Inspectores de Hacienda del Estado en un documento de 4 de julio de 2012<sup>24</sup>. Se señala en este documento que los Informes de la Dirección General de Tributos no son vinculantes, conteniendo simplemente opiniones a las que no han de someterse ni los Jueces, ni los órganos de la Administración Tributaria. Se indica también que el contenido del Real Decreto-ley 12/2012 ha sido superado por la Orden HAP/1182/2012 y que el Informe cuestionado opera, a su vez, una ampliación de la citada Orden, dándose así a la regularización un alcance mayor del que tiene en la norma que la establece. Por otro lado, se rechaza

la interpretación de la Dirección General de Tributos referida al régimen de bienes y derechos adquiridos en ejercicios prescritos<sup>25</sup>. Con todo, lo más relevante de la contestación de los Inspectores de Hacienda no está en las interpretaciones de supuestos concretos, sino en la consideración que, con carácter general, hacen de la regularización: “la recaudación tributaria total gestionada por la Agencia Tributaria ha caído hasta mayo en 3.500 millones de euros, respecto del mismo periodo del año anterior. Esto se debe no sólo a la caída del crecimiento económico, sino también al desmoronamiento de la conciencia fiscal de los contribuyentes, derivada en parte de la amnistía fiscal, y a la falta de medios e impulso en la lucha contra el fraude fiscal”.

## 5. PROYECTO DE LEY ORGÁNICA DE MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO PENAL EN MATERIA DE TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA Y BUEN GOBIERNO Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y EN LA SEGURIDAD SOCIAL<sup>26</sup>: EL DELITO FISCAL

Puede ser oportuno aquí hacer una referencia a las líneas que podrían consolidarse en un futuro en materia de delito fiscal; algunas parecen anunciarse en la legislación que hemos analizado (concretamente lo que se refiere a la modificación del art. 180.2 de la Ley General Tributaria); otras son una aspiración puesta de manifiesto en las más recientes interpretaciones del delito fiscal como antecedente del blanqueo (el plazo de prescripción del delito fiscal). El día 27 de julio de 2012 el Consejo de Ministros envió a las Cortes el Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno

y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social<sup>27</sup>. Se contempla la modificación de los arts. 305 (delito fiscal), 306 (defraudación a los presupuestos generales de la Unión Europea), 307 (defraudación a la Seguridad Social), 308 (fraude de subvenciones), 310 bis (responsabilidad de las personas jurídicas), 311 (delitos contra los derechos de los trabajadores) y 398 (certificación falsa de autoridad o funcionario); se propone la derogación de los arts. 309 (referido a la obtención indebida de fondos de los presupuestos generales de la Unión Europea, como consecuencia de la nueva regulación del art. 306), 626 y 627; se introducción nuevos preceptos, concretamente los arts. 305 bis (tipos agravados de delito fiscal), 307 bis, 307 ter (obtención fraudulenta de prestaciones de la Seguridad Social) y 433 bis (delito de mala gestión pública).

### A) LA FALTA DE REGULARIZACIÓN COMO ELEMENTO DEL TIPO

La tipificación del delito fiscal del art. 305.1 se ve alterada toda vez que se exige un elemento negativo: no haber regularizado. De tal manera que el actual contenido de la excusa absolutoria pasa a ser un elemento típico negativo y, con ello, la regularización se convierte en un supuesto de atipicidad. Se define el concepto de regularización (art. 305.4), acabándose así con las dudas ahora existentes sobre si la regularización exige la declaración veraz y el pago o si se conforma con la declaración. La regulación propuesta exige el pago de la deuda tributaria. Por lo que se refiere al requisito temporal, se mantiene el actual según el cual la regularización debe producirse antes de la notificación de las actuaciones de comprobación o investigación, antes de que exista denuncia o querrela o antes de que el juez o el Fiscal estén actuando. Los efectos de la regularización se producen también cuando se procede al pago de la deuda tributaria estando ya prescrito el derecho de la Administración a determinarla, en concordancia con las modificaciones ya introducidas por el Real Decreto-ley 12/2012 en los arts. 180.2 (“*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*”) y 221 de la Ley General Tributaria. Lo anterior es consecuencia de la doctrina según la cual la prescripción de las deudas tributarias a los cuatro años no tiene relevancia alguna en el plazo de prescripción del delito de cinco años, sin que quepa alegar falta de bien jurídico o atipicidad sobrevenida al finalizar el período en el que la Administración tiene derecho a determinar la deuda y a cobrarla.

La regularización alcanza a las falsedades instrumentales y a las irregularidades contables conexas. Como ya se ha indicado, una previsión como esta última falta en el Real Decreto-ley 12/2012.

La configuración de la no regularización como elemento del tipo, frente a la regularización como excusa absolutoria, tendrá consecuencias relevantes a la hora de determinar el momento de consumación del delito y, con ello, el principio del cómputo de la prescripción. La actual excusa absolutoria es un hecho posterior a la consumación del delito —y como se ha dicho, no afecta a la tipicidad, a la antijuridicidad y a la culpabilidad—; por lo contrario la no regularización como elemento del tipo, supone que mientras que tal regularización sea posible, el delito no estará consumado. Con la regulación ahora vigente se fija el momento de consumación, según los casos, en la finalización del período de autoliquidación voluntaria, en la terminación del plazo del pago o cuando se recibe la devolución indebida, sin que para nada afecte una eventual posterior regularización. Por lo contrario, la regulación propuesta, al introducir como elemento del tipo la no regularización, pospone la consumación —y el principio de la prescripción— a un momento posterior a los indicados: concretamente al momento en el que la Administración inicia actuaciones de comprobación o investigación, se interpone denuncia o querrela o se inicia la actuación del Juez o del Fiscal, porque hasta que tales hechos no ocurran el sujeto puede regularizar. La consecuencia principal es que los plazos de prescripción, de hecho, se alargan

considerablemente, por más que no se modifiquen, al empezar a correr más tarde. Lo que no se sabrá entonces es cuándo, exactamente cuándo, empezará a correr la prescripción, al no saberse si los hechos que impiden la regularización se producirán y cuándo se producirán, lo que desde luego genera una buena dosis de inseguridad.

Por otro lado, cuando se interponga denuncia o querrela, lo que ya impide la regularización, se producirá la siguiente situación: el día de la interposición quedará consumado el delito y será el día en el que empiece a correr la prescripción; además, será el día en el que el computo de tal prescripción se suspenda (art. 132.2 del Código Penal); finalmente, en el caso de que se dirija el procedimiento contra persona concreta, se retrotraerá a ese mismo día la interrupción de la prescripción. En resumen, la prescripción empieza, se suspende y se interrumpe el mismo día.

Al margen de las anteriores consideraciones, no parece oportuno mutar el carácter de la regularización en el sentido que se propone, toda vez que parece consagrarse la idea de que el delito se consuma, no cuando se haya producido el hecho defraudatorio, sino después y que tal consumación no se producirá hasta “que se pille” al delincuente por iniciarse actuaciones administrativas o judiciales. Por otro lado, el momento de la consumación queda en manos de la Administración, del Juez o del Fiscal, que con su actuación pueden precipitar la realización del segundo elemento del delito.

## **B) CÁLCULO DE LA CUOTA DEFRAUDADA, REGULARIZACIÓN EXTEMPORÁNEA Y COLABORACIÓN**

Por lo que se refiere a los baremos para calcular la cuota defraudada (art. 305.2), se mantienen los actuales —período impositivo o de declaración y año natural—, sumándose un tercero para el caso de que se trate de organizaciones o grupos criminales o se actúe bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla efectivamente; en estos casos

no será necesario completar el año natural y se podrá denunciar y actuar desde que se hayan alcanzado los 120.000 Euros, aunque no haya pasado un año (la misma regla y para los mismos supuestos se introduce para el fraude a la Hacienda comunitaria que requiere exceder los 50.000 Euros —art. 305.3—).

Se contempla una atenuante muy calificada, que permite la rebaja de la pena en uno o dos grados (art. 305.6), en casos de regularización extemporánea si se produce en el periodo de los dos meses posteriores a la notificación de la imputación. También se atenúa la pena por colaboración con la autoridad para probar los hechos o identificar a los responsables. Se trata, esta última, de la atenuación a la que el Legislador suele recurrir para delitos sometidos a un régimen excepcional (terrorismo, tráfico de drogas) en búsqueda de mejores resultados; la cuestión es si el delito fiscal ha de compartir ciertas cotas de excepcionalidad con otros sectores de la delincuencia o si sería suficiente un régimen penal ordinario, acompañado de una mayor eficacia en la recaudación de los impuestos.

## **C) NO PARALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LIQUIDACIÓN Y COBRO POR LA EXISTENCIA DE UN PROCEDIMIENTO PENAL**

También como novedad, se establece un distinto sistema para regular la actuación de la Administración y del Juez. El texto pretendido para el art. 305.5 es el siguiente:

“Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación

que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”.

En primer lugar, se considera que, aún existiendo indicios de delito, la Administración podrá proseguir con las actuaciones de liquidación y con el cobro de la deuda. La liquidación deberá en este caso hacerse separadamente para los conceptos y cuantías no relacionados con el posible delito fiscal y para los que sí tengan relación. Se indica que la liquidación no relacionada con el posible delito seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria; mientras que la liquidación vinculada al posible delito seguirá “la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria”, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. El inciso entrecomillado parece hacer referencia a una futura legislación tributaria que hoy no existe, no aparece anunciada, y que permitiría conciliar la liquidación previa de la Administración con un posterior fallo judicial discordante. A falta de esa futura regulación, la que ahora se propone para el art. 305.5 es bastante dudosa.

En segundo lugar, se establece que la actuación judicial no paraliza las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación, salvo que el juez decreta la suspensión, previa prestación de garantía (o sin tal garantía o con garantía parcial ante la posibilidad de daños irreparables o de muy difícil reparación).

Se trata de una reforma de gran calado que genera algunas dudas sobre su viabilidad.

De entrada, supone acabar con la preferencia o prioridad de la actuación de la jurisdic-

ción penal frente a la Administración, o sea, con la prejudicialidad penal, quedando solo una vinculación “final” a lo que se decida en el proceso penal; además es claro que la liquidación hecha por la Administración no puede vincular al Juez y que una posible discrepancia en la determinación de la deuda no es admisible; a pesar de lo anterior, la regulación propuesta permite que la Administración determine y cobre una deuda que después puede ser calculada como menor por el Juez o, incluso, declararse la inexistencia de la deuda. Por otro lado, si hay delito fiscal es evidente que el cálculo de la cuota defraudada debe hacerlo el Juez, y no la Administración. Una situación como la descrita se opone frontalmente a la idea de que un mismo hecho no puede tener dos respuestas distintas por partes de dos órganos del Estado.

## D) TIPOS AGRAVADOS

Importantes modificaciones se introducen en los tipos agravados del proyectado art. 305 bis), sustituyéndose el vigente art. 305.1 I.

En primer lugar, se contemplan nuevos supuestos de agravación que son el de cuantía defraudada superior a 600.000 Euros, el de actuar en el seno de una organización o grupo criminal y el relativo a la interposición de personas o entes sin personalidad jurídica, negocios fiduciarios o recurso a territorios que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, o de la cuantía defraudada o el patrimonio.

Por lo que se refiere a la cuantía, en el vigente art. 305,1.I se contempla la agravación de “*especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado*”. La falta de determinación de una cuantía concreta por encima de la que aplicar la agravación se suple en la Jurisprudencia que, recientemente ha señalado la cantidad resultante de multiplicar 120.000 Euros por 5, o sea, 600.000 Euros (STS 31/2012, de 19 de enero). A esa cifra llega el Tribunal Supremo por el siguiente procedimiento:

*“se han tenido en cuenta las cuantías defraudadas en los diferentes delitos fiscales de que ha conocido esta Sala desde el año 1990, siempre que se hubieran superado los 120.000 euros que actualmente constituye el listón para apreciar el delito contra la Hacienda Pública. Se han examinado las cuantías de un total de 108 cuotas, referidas a distintos impuestos, en las que se superaba los 120.000 euros y la cuantía defraudada total sumaba 56.064.694,70, es decir más de 56 millones de euros que si se dividen por 108 nos da una media de cuota defraudada de 519.117,54. La agravante tiene que estar por encima de esa media, que supera el resultado de multiplicar por cuatro la cuantía exigida para que la defraudación pueda ser constitutiva de delito. Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal, en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior, pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, seiscientos mil euros, que supera en bastante la media a la que se hacía antes referencia”.*

Si los 600.000 Euros se consideran hoy una cantidad adecuada para imponer la pena del tipo básico en su mitad superior, probablemente debería haberse señalado una cantidad superior para ir a la mayor pena que pretende introducir el proyectado art. 305 bis).

En los supuestos agravados proyectados, la pena de prisión será de dos a seis años, lo que eleva el plazo de prescripción a 10 años (frente a los 5 actuales, consiguiéndose así, al menos para los casos más grave, la aspiración de algunos de contar con un plazo de prescripción más dilatado en materia de delito fiscal).

Según se lee en el proyectado art. 305 bis 2), “A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305”. Quiere lo anterior decir, entre otras cosas que la atenuación de pena contemplada en el art. 305.6 son compatibles con los supuestos agravados. Se corrige de esta manera lo previsto en el texto del Anteproyecto, a cuyo tenor dándose los supuestos agravados, solo cabía aplicar la atenuante muy cualificada ya vista —y, con ello, la rebaja de la pena en uno o dos grados—, en el relativo a la cuantía superior a 600.000. Es decir, en los otros casos —grupos u organizaciones y dificultades para la identificación— se evitaba el efecto oclusivo del tipo más leve, debiéndose ir a las penas agravadas. La limitación de la atenuación de regularización extemporánea o colaboración a los casos de cuantía superior a 600.000 era sorprendente, toda vez que la regularización completa y espontánea es aplicable a todos los supuestos contemplados en el art. 305 bis).

## NOTAS

1. Con esta norma se dice querer dar respuesta a la grave situación económica que atraviesa España en lo que se refiere a su déficit, complementándose así anteriores medidas (Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público), con las ahora previstas que son, unas relativas a los impuestos de sociedades, sobre las labores del tabaco y sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbanas; otras referidas a la declaración tributaria especial para determinadas rentas; y otras dirigidas a generar ahorros en la gestión del patrimonio inmobiliario público.

2. El Tribunal Constitucional ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el que se afirma que la regularización es “especialmente injusta” por sus consecuencias y “manifiestamente contraria a los principios de igualdad, proporcionalidad y progresividad”. El PSOE explica que con la legislación vigente anterior al Real Decreto-ley 12/2012, para regularizar una renta de un millón de euros obtenida en 2008 y ocultada a la Administración Tributaria, se tenía que pagar 565.315 euros (430.000 euros de cuota, 86.000 por recargo y 49.315 en concepto de intereses de demora devengados), mientras que con la nueva normativa bastará con pagar 100.000 euros. La admisión a trámite del recurso y, con ello, la posibilidad de que en un futuro el Tribunal Constitucional decretase la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley podría ser un freno para quienes pueden ahora, y hasta noviembre de 2012, acogerse a la regularización; una eventual declaración de inconstitucionalidad podría tener como consecuencia que la Administración tributaria se viese obligada a devolver las cantidades recaudadas y a iniciar actuaciones contra los defraudadores que regularizaron, lo que podría derivar en algunos casos en responsabilidad penal.

3. Quince días después de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012 solo se habían presentado 115 declaraciones para regularizar y ninguna correspondía a grandes fortunas o a grandes empresas (*El País*, de 26 de junio de 2012).

4. La Disposición adicional primera del Real decreto-ley 12/2012 tiene el siguiente contenido:

“*Declaración tributaria especial.*

1. *Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.*

2. *Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.*

*El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.*

*Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.*

3. *El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

4. *No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.*

5. *El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.*

*El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012”.*

Por Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, se completa la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012; la pretensión es modificar la citada disposición “con objeto de determinar el valor a efectos fiscales de los bienes o derechos que hayan sido objeto de declaración, al tiempo que se introducen ciertas cautelas con la finalidad de evitar situaciones de desimposición”. La Disposición final tercera, bajo el título de *Modificación del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público*, tiene el siguiente contenido:

“*Con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se añaden dos nuevos apartados 6 y 7 en la disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley, que quedan redactados de la siguiente forma:*

“6. *Cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.*

7. *El valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración especial será válido a efectos fiscales en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1 anterior, a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente. No obstante, cuando el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado de los bienes o derechos en esa fecha, a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o en su caso, los rendimientos negativos, en la medida que excedan de la diferencia entre ambos valores.*

*En ningún caso serán fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a los bienes y derechos objeto de la declaración especial, ni las pérdidas derivadas de la transmisión de tales bienes y derechos cuando el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

*Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados bienes o derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial”.*

5. En el art. 2.2 de la Orden HAP/1182/2012 se establece lo siguiente:

“*A los efectos previstos en esta Orden, tendrán la consideración de titulares quienes ostenten la titularidad jurídica de los bienes o derechos. No obstante, cuando el titular jurídico del bien o derecho objeto de la declaración tributaria especial no resida en territorio español y no coincida con el titular real, se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013.*

*Se considerarán titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos”.*



Quiere lo anterior decir que también cabe acogerse a la regularización cuando los bienes están a nombre de un testaferrero, siempre que la titularidad real se ponga al descubierto antes de fin de 2013.

6. En el modelo 750 de declaración tributaria especial recoge siete casillas para los bienes y derechos: 1. Bienes inmuebles. 2. Bienes y derechos afectos a actividades económicas, excepto inmuebles. 3. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuentas. 4. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. 5. Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. 6. Efectivo. 7. Restantes bienes y derechos.

7. La consideración de renta declarada lo es a los efectos previstos en el art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el art. 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. El citado art. 39 se refiere a las ganancias patrimoniales no justificadas y el art. 134, también citado, contempla los bienes y derechos no contabilizados o no declarados. Lo anterior quiere decir que hecha la declaración especial, los bienes que se habían ocultado no pueden considerarse ganancia patrimonial no justificada, ni bienes no declarados sobre los que proyectar las presunciones de obtención de renta contempladas en el art. 134. La declaración especial convierte los bienes a los que se refiere en renta declarada, lo que se extiende a las transformaciones que hayan sufrido tales bienes.

8. Así se deduce del “Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial” de la Dirección General de Tributos. Como se verá más adelante, este Informe no es pacíficamente admitido por todos. Ver “Los evasores podrán acogerse a la amnistía fiscal pagando menos del 10%”, *El País*, de 4 de julio de 2012.

9. Ver Gómez Benítez, J. M., “Blanqueo de capitales contra la crisis”, *El País* de 12 de abril de 2012.

10. La Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 dice lo siguiente: “5. *El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición*”.

11. También se modifica el art. 221. 1 c) de la Ley General Tributaria que queda con el siguiente contenido: “*Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley*”.

12. Según el art. 180.1 de la Ley General Tributaria:

“*Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes*”.

13. La vertiente material del principio *non bis in idem* supone que no cabe la doble sanción por un solo hecho y se contiene en el art. 133 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: “*No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento*”. El principio de proporcionalidad y la fuerza de la cosa juzgada sirven de sustento al *non bis in idem* material.

14. El Consejo de Estado, a través de su Comisión Permanente, al dictaminar sobre el Proyecto de Orden ministerial en su Informe de 24 de mayo de 2012, no ha encontrado tachas importantes a su contenido y se ha limitado a subrayar que algunos de los aspectos regulados habrían tenido mejor acogida en un Decreto-ley.

15. El art. 305.4 del Código Penal tiene el siguiente contenido:

“Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

16. Sobre la excusa absolutoria de regularización fiscal ver CUGAT MAURI, M. y BAÑERES SANTOS, F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., *Derecho Penal Español. Parte Especial (II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 821-826.

17. Según el art. 307. 4º “Quedará exento de responsabilidad penal, en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo, el que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección o control en relación con dichas subvenciones, desgravaciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida”.

18. La misma opinión ha sostenido QUINTERO OLIVARES al decir que el objeto material del blanqueo son bienes que el autor no tenía antes de cometer el delito previo y la cuota impagada “no es dinero producto del delito fiscal... y por lo tanto no puede ser objeto del delito de blanqueo” (“El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 698, 2006, pp. 1-6).

19. DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Francis Lefebvre, Madrid, 2011, pp. 183 y ss.

20. Distinta opinión puede verse en BLANCO CORDERO, I., (“El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 13-01 (2011), Disponible en <http://criminet.ugr.es/reCódigo Penal/13/reCódigo Penal13-01.pdf>. Para este autor el objeto de la Ley de prevención es armonizar las dos definiciones de blanqueo, la de la propia Ley y la del Código Penal. No estoy de acuerdo con esta afirmación porque el objeto de la Ley es regular el sistema preventivo del blanqueo, dejando claro que la inclusión de la cuota tributaria lo es solo a los efectos de la Ley (no del Código Penal).

21. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte Especial*, 3ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2011, p. 484. Debe tenerse en cuenta que el Código Penal de 1995 habla de bienes que “tienen su origen en una actividad delictiva”, mientras que la redacción del derogado Código Penal se refería a “bienes que procedan de los delitos”. El cambio permite incluir como objeto material del blanqueo cualquier bien sustitutivo del originario fruto del delito previo. En la doctrina se advierte de la amplitud de esta inclusión y se proponen criterios de limitación.

22. CUGAT MAURI y BAÑERES SANTOS (“Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (Dir.), *Derecho Penal Español, Parte Especial (II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 818) nos recuerdan que se pretendió introducir en la reforma del Código Penal de 2010 un plazo especial de prescripción para los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, lo que finalmente fue descartado desde la idea de que una tal previsión hubiese supuesto vulnerar el principio de generalidad de la ley penal, citando al respecto la STS 751/2003, de 28 de noviembre, que a propósito de la posible reducción del plazo de prescripción del delito fiscal de cinco a cuatro años para su equiparación con el plazo administrativo, afirmaba lo siguiente: “Asimismo ha de recordarse que el Legislador ha utilizado la técnica de fijación de un plazo único de prescripción en relación con la gravedad de los tipos delictivos, y no de la naturaleza de los delitos o del bien jurídico protegido. Ello implica que no pueda construirse un sistema excepcional de prescripción para cada figura delictiva, sino que la extinción de la responsabilidad penal en los delitos fiscales habrá de determinarse con las técnicas generales del Derecho Penal. En consecuencia la doctrina que se mantenga sobre la extinción de la responsabilidad penal en estos casos sólo puede tener validez si es generalizable al resto de las figuras delictivas reconocidas en nuestro ordenamiento”. A la cuestión del distinto plazo de prescripción del delito fiscal —5 años— y de la deuda tributaria —4 años— se ha referido RODRÍGUEZ RAMOS indicando la existencia de casos en los que la deuda ya nos es exigible, por prescripción administrativa, y sin embargo la responsabilidad penal sigue siendo exigible. Considera

el autor que en estos casos debería haberse optando por entender que el delito fiscal quedaba prescrito a los 4 años, en contra de lo sostenido por el TS que se ha decantado por mantener los dos plazos. Considera el autor que esta situación es absurda por jurídicamente imposible al suponer que la deuda fiscal nace del delito y no de la ley, resucitándose una deuda ya muerta, que deja de ser causa del delito, para convertirse en efecto derivado del delito (“La responsabilidad civil relativa al delito fiscal”, en VV. AA., *Derecho y Justicia Penal en el siglo XXI: liber amicorum en homenaje al profesor Antonio González-Cuellar García*, Colex, Madrid, 2006, pp. 738-739).

23. Por su parte el art. 18 del Convenio relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y decomiso de los productos del delito, hecho en Estrasburgo el 8 de noviembre de 1990, contiene una previsión similar de denegación de asistencia en caso de delitos políticos o fiscales.

24. El documento puede consultarse en:

[http://www.inspectoresdehacienda.org/images/stories/pdf/notasdeprensa/040712\\_np\\_informeamnistia.pdf](http://www.inspectoresdehacienda.org/images/stories/pdf/notasdeprensa/040712_np_informeamnistia.pdf).

25. El art. 4. 2 de la Orden establece lo siguiente “*Las cantidades depositadas en cuentas...se declararán por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010*”. Según la Dirección General de Tributos lo anterior se limita en los casos en los que el contribuyente puede acreditar que la totalidad o parte del saldo a 31 de diciembre de 2010 corresponde a ejercicios prescritos; siendo así bastará con declarar la parte del saldo vinculada a ejercicios no prescritos. Según los Inspectores de Hacienda tal interpretación debe rechazarse, indicándose además que con esa interpretación, que excluye de tributación los bienes adquiridos con rentas prescritas, las cantidades de tributación efectiva que podrían alcanzarse serían ridículas y harían inviable el objetivo del Gobierno de recaudar, vía amnistía, 2.5000 millones de euros.

26. El Proyecto puede consultarse en [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L10/CONG/BOCG/A/BOCG-10-A-17-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L10/CONG/BOCG/A/BOCG-10-A-17-1.PDF).

27. Se inscribe este Proyecto entre las medidas para hacer frente a la crisis, al igual que otros dos Proyectos de ley cuya remisión se aprueba el mismo día: el Proyecto de Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y el Proyecto de Ley contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social. El Proyecto en el que se propone la modificación de diversos aspectos del delito fiscal no debe confundirse con el texto del Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (julio de 2012), texto que contienen importantes modificaciones en la Parte General y en relación a algunos delitos; este Anteproyecto puede consultarse en <file:///F:/ANTEPROYECTOS%20y%20PROYECTOS%20de%20REFORMA%20CP/Anteproyecto%20reforma%20CP%20julio%202012.htm>.

**Fecha recepción: 10/08/2012**

**Fecha aceptación: 05/11/2012**