

DOS CUESTIONES RECIENTES EN TORNO A LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA: LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL DE MARZO DE 2012 Y LA REFORMA DEL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL MEDIANTE LA LEY ORGÁNICA 7/2012¹

Francisco Javier GÓMEZ LANZ

Profesor Propio Agregado de Derecho Penal
Universidad Pontificia Comillas-ICADE

SUMARIO: I. Presentación. II. La declaración tributaria especial. 1. Introducción. 2. La declaración tributaria especial como supuesto de regularización «excepcional». III. La reforma del art. 305 del Código Penal por Ley Orgánica 7/2012. 1. Introducción. 2. La configuración de la regularización de la defraudación tributaria en la Ley Orgánica 7/2012. 3. Las razones aducidas en el Preámbulo para una configuración de la regularización como causa de exclusión del injusto.

Resumen: Este artículo examina los problemas planteados por dos situaciones recientes conectadas con la regularización tributaria: así se analizan (i) por un lado, los efectos jurídico-penales de la declaración tributaria especial que hubo ocasión de presentar hasta finales de noviembre del 2012 (conocida popularmente como «amnistía fiscal»), y (ii) por otro, la nueva naturaleza que se pretende atribuir a la regularización tributaria tras la modificación del art. 305.4 del Código Penal por medio de la LO 7/2012, de 27 de diciembre.

¹ Aun cuando se han incorporado a la discusión algunas de las principales contribuciones doctrinales y judiciales aparecidas con posterioridad, este texto recoge fundamentalmente el contenido de la ponencia presentada el 14 de marzo de 2013 en las XIII Jornadas de profesores y estudiantes de Derecho penal de las Universidades de Madrid celebradas en la Facultad de Derecho de la Universidad Rey Juan Carlos.

Palabras clave: delito contra la hacienda pública, regularización tributaria, amnistía fiscal.

Abstract: This paper assesses the issues raised by two recent events connected with tax adjustment: (i) first, the paper deals with the 2012 extraordinary scheme for bringing the tax situation of the taxpayer into compliance (popularly known as the «tax amnesty») and analyses its effect on the exemption from criminal liability; (ii) furthermore, the paper discusses the new features of the tax adjustment under the new article 305.4 of the Spanish penal Code (amended by LO 7/2012, dated 27th December).

Key words: criminal tax fraud, tax adjustment, tax amnesty.

I. Presentación

La regularización tributaria descrita en el art. 305.4 del Código Penal (CP) es una institución peculiar en el contexto de nuestra legislación penal, fundamentalmente porque se trata de un comportamiento postdelictivo positivo (postdelictivo porque tiene lugar necesariamente después de la consumación del delito de defraudación tributaria y positivo porque supone una reparación, al menos parcial, de la lesión al bien jurídico) al que se atribuyen unos efectos respecto de la responsabilidad penal más intensos que los generalmente previstos para este tipo de casos (la regularización da lugar a la desaparición de la responsabilidad penal mientras que la reparación conduce usualmente al reconocimiento de un mero efecto atenuante por la vía del art. 21.5 CP)².

No termina aquí la singularidad de la institución, que se extiende también al fundamento de sus excepcionales consecuencias y a su naturaleza. Así, (i) es curioso, por una parte, que la previsión de estos efectos de especial intensidad se produzca en relación con un delito que afecta a un bien jurídico de carácter colectivo y cuyo carácter patrimonial es objeto de debate, y (ii) también son llamativas las dudas sobre la exacta ubicación de la regularización en el contexto de la teoría del delito, resultando debatido y debatible si se trata

² En todo caso, como señala OBREGÓN GARCÍA, A., *La atenuación de la pena*, Dykinson, Madrid, 1998, pp. 217 y ss., la consideración a efectos de medición de la responsabilidad penal de elementos postdelictivos (que, por definición, son periféricos al delito) no sólo es plenamente conforme con el principio de responsabilidad por el hecho, sino que, cuando tales elementos entrañan una restauración del bien agredido, es pertinente desde la perspectiva de la proporcionalidad.

de una causa de exclusión de la punibilidad, de una causa de levantamiento de la pena, de una causa de extinción de la responsabilidad penal o, como después veremos que se pretende con la reforma de diciembre del 2012, de una causa postdelictiva de exclusión del ilícito penal.

En este trabajo pretendo referirme de modo breve a dos situaciones recientes conectadas con la regularización tributaria: a) por un lado, la declaración tributaria especial que hubo ocasión de presentar hasta finales de noviembre del 2012 (conocida popularmente como «amnistía fiscal»), y b) por otro, la reforma del art. 305.4 CP por medio de la LO 7/2012, de 27 de diciembre.

Es preciso aclarar desde un primer momento que al tratar cada uno de estos dos temas se ha de adoptar como referencia una configuración legal distinta de la regularización tributaria con alcance penal: así, mientras que al abordar la declaración tributaria especial debe tomarse en consideración el tenor del art. 305.4 CP vigente durante el período en el que fue posible la presentación de tal declaración³, en el segundo fragmento de este trabajo la atención se concentra, como es natural, en la redacción del artículo introducida por la citada Ley Orgánica y en vigor a partir del 17 de enero de 2013⁴.

³ «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».

⁴ «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la 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 antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

II. La declaración tributaria especial

1. Introducción

La «declaración tributaria especial» para bienes y derechos no declarados, regulada en la Disposición Adicional 1.^a del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, ha constituido, sin duda, una de las medidas más debatidas de las adoptadas por el Gobierno español en el marco de la crisis empresarial que en la actualidad domina aún el escenario político, jurídico y económico de nuestro país.

La referida declaración pudo presentarse hasta el 30 de noviembre de 2012 –plazo fijado por la Disposición Adicional 1.^a del Real Decreto-Ley y el art. 11 de la Orden Ministerial que la desarrolló⁵– por los contribuyentes que eran titulares de bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Con carácter general, la titularidad de estos bienes o derechos debía haberse adquirido por los declarantes en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010.

La especialidad de esta declaración tributaria radicaba fundamentalmente en dos aspectos: (i) la no exigencia de sanciones, intereses ni recargos (como en principio correspondería, toda vez que se declaraban bienes y derechos que no habían sido objeto de declaración previa en el momento legalmente establecido), y (ii) la fijación de un tipo significativamente reducido (10%) respecto del que previsiblemente sería de aplicación en atención a lo señalado con carácter general en las normas reguladoras de los correspondientes impuestos.

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.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga 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».

⁵ 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.

Además de la referida al plazo, la declaración tributaria especial se sometía a otras dos condiciones relevantes: (i) que la misma se produjera «antes 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» correspondientes a los impuestos y períodos objeto de la declaración, y (ii) que fuera acompañada de la «información necesaria que permitiera identificar los bienes y derechos» declarados⁶.

Éstos eran los rasgos principales de una medida que no sólo presentaba problemas específicos de carácter técnico-tributario (subsanaos, en parte, a través de la reforma operada mediante la Disposición Final 3.^a del posterior Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo), sino que, como se dirá a continuación, tenía importantes consecuencias en el ámbito del Derecho penal, principalmente, aunque no sólo, en relación con el delito de defraudación tributaria.

2. *La declaración tributaria especial como supuesto de regularización «excepcional»*

Como es natural, la repercusión de la declaración tributaria especial en el ámbito jurídico-penal tuvo lugar fundamentalmente en relación con los delitos contra la Hacienda Pública y, en particular, en conexión con la exoneración de responsabilidad penal de quienes presentaron la referida declaración especial en relación con bienes y derechos correspondientes a rentas cuya falta de declaración dio en su momento lugar a una cuota defraudada superior a 120.000 euros por impuesto y período.

⁶ Presenta en detalle la conexión de esta exigencia con la necesidad de cumplir las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) para los programas de cumplimiento tributario voluntario, ABEL SOUTO, M., «Blanqueo, innovaciones tecnológicas, amnistía fiscal de 2012 y reforma penal», en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* (en línea), n.º 14, 2012, pp. 23 y ss.

En este sentido, entre los efectos asociados a la presentación de la declaración tributaria especial no se incluía la renuncia estatal a investigar el eventual origen delictivo de los bienes declarados (bienes respecto de los que debía acompañarse la información necesaria para permitir su identificación). Ciertamente, el art. 7 de la Orden Ministerial atribuyó «carácter reservado» a los datos relativos a la declaración tributaria obtenidos por la Administración tributaria, pero esta reserva tiene efectos conforme a lo dispuesto por el art. 95 de la Ley General Tributaria que, entre otros fines, expresamente habilita su utilización o cesión «para la colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada».

En este sentido, el tenor de la Disposición Adicional 1.º del Real Decreto-Ley 12/2012 precisaba que la presentación de la declaración tributaria especial se producía «con el objeto de regularizar» la situación tributaria del contribuyente. Previamente, la Exposición de Motivos de la norma aludía también a la «regularización de situaciones pasadas» y señalaba explícitamente que ésta tenía lugar «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». Parece indudable, pues, que el citado Real Decreto-Ley perseguía asimilar la declaración tributaria especial a la regularización de la situación tributaria prevista en el art. 305.4 CP como causa de exención de la responsabilidad penal derivada de la defraudación de las cuotas tributarias objeto de regularización⁷. Esta pretensión se veía confirmada por el art. 6.1 de la Orden Ministerial de desarrollo, que taxativamente indicaba que quienes presentaran la declaración tributaria especial y realizaran el ingreso «regularizarán su situación tributaria».

El Real Decreto-Ley pretendía, pues, la equiparación de dos situaciones materialmente distintas, toda vez que, merced a la aplicación del tipo especial del 10%, la cuantía del ingreso derivado de la declaración tributaria especial suponía únicamente el pago de un porcentaje de la cuota tributaria que el sujeto tendría en otro caso que abonar para beneficiarse de la exención de responsabilidad criminal establecida en el art. 305.4 CP⁸.

⁷ Como señala CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, p. 122, la atención al concreto impuesto defraudado resultaba crucial en este caso, toda vez que la declaración tributaria especial sólo estaba prevista en relación con los tres tributos antes reseñados (el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes) y se estableció expresamente que su presentación no tendría «efecto alguno en relación con otros impuestos distintos» (art. 6.2 de la Orden Ministerial). Esto suponía, por ejemplo, que la presentación de una declaración tributaria especial vinculada con rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que no fuera acompañada de una regularización *stricto sensu* de la situación global del contribuyente abría el camino a la Administración Tributaria para que, a la luz de los datos aportados, regularizara la situación del sujeto en relación con otros tributos, regularización que podía conducir, en su caso, a la eventual imposición de las correspondientes sanciones administrativas o penales.

⁸ Pues, pese a la existencia de voces discrepantes (como el ya citado CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria...*, *op. cit.*, pp. 111 y ss., y CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, Barcelona, 2011, p. 357) que, bajo la vigencia de la versión entonces vigente del art. 305.4 CP, defendían la satisfacción de la exigencia de «regularización» con

Con ser la principal, no era ésta la única diferencia apreciable entre la declaración tributaria especial y el régimen general previsto en el art. 305.4 CP entonces en vigor. Llama la atención, en particular, que tampoco las condiciones temporales de la declaración coincidían exactamente en uno y otro caso, ya que las condiciones de bloqueo estaban (y están) definidas en el art. 305.4 CP de forma más estricta, al asociar la interrupción de la posibilidad de regularización no sólo a la notificación del inicio de actuaciones administrativas de comprobación (como ocurría también en la declaración tributaria especial), sino a la interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal o de la Abogacía del Estado, así como al conocimiento formal por el defraudador de la iniciación de diligencias por parte del Juez o del Ministerio Fiscal. Ciertamente, la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 12/2012 aludía expresamente a la existencia de querrela o denuncia, pero no así el articulado de la disposición, lo que propició el debate acerca de la posibilidad de admitir la declaración tributaria especial en los casos (por otra parte, poco habituales) en los que había constancia de la existencia de una querrela, de una denuncia o de diligencias penales, pero no se había producido la notificación del inicio de actuaciones administrativas de comprobación.

La percepción de estas divergencias originó una acerba discusión acerca de la equiparación de la declaración especial y la regularización del art. 305.4 CP, discusión que se extendió no sólo a la equidad y oportunidad política de tal pretensión, sino también a su corrección desde el punto de vista técnico.

A este último respecto, uno de los reproches más usuales tuvo por objeto la falta de idoneidad del instrumento normativo empleado para la asimilación, en el entendimiento de que un Real Decreto-Ley no constituye un medio apto para atribuir a un comportamiento efectos de exoneración de la responsabilidad penal⁹.

En este sentido, con carácter general, la configuración de situaciones en las que se produce el surgimiento o la exoneración de responsabilidad criminal no puede proceder directamente de lo dispuesto

la mera «afioración de la situación tributaria oculta», la jurisprudencia unánime de la Sala 2.^a del Tribunal Supremo demandaba, cuando menos, el pago íntegro de la cuota defraudada (*vid.*, entre otras, las SSTs 29-5-2009 [RJ 2009\4202], 1-2-2006 [RJ 2006\1042], 30-5-2003 [RJ 2005\7144], 15-7-2002 [RJ 2002\8709] y 30-10-2001 [RJ 2001\9089]).

⁹ Un ejemplo distinguido de esta polémica fue el temprano artículo de PÉREZ ROYO, F., «¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?», *El País*, 16-5-2012, disponible en internet: http://elpais.com/elpais/2012/05/02/opinion/1335954418_297652.html.

en un Real Decreto-Ley, ya que esta norma no reúne las condiciones formales necesarias para constituirse en vehículo del ejercicio del *ius puniendi*. Así, conforme a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional (*vid.* ya la STC 25/1984, de 23 de febrero), los arts. 25.1 y 81 de la Constitución Española permiten afirmar una «reserva absoluta» de Ley en el ámbito penal, que se eleva, adicionalmente, a reserva «de Ley Orgánica» cuando la ley penal afecta al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, lo que impide acudir a los instrumentos normativos recogidos en los arts. 82 (Real Decreto Legislativo) y 86 (Real Decreto-Ley) de la Constitución Española¹⁰.

Ello no comporta, no obstante, afirmar que un Real Decreto-Ley no puede contribuir a la configuración definitiva de un tipo penal o de una causa de exención o extinción de la responsabilidad criminal, pues ello es posible cuando el Código Penal acude a la técnica de la ley penal en blanco o al empleo de elementos normativos de carácter jurídico (situación esta última que puede considerarse como una suerte de remisión tácita o remisión por deducción). Ciertamente, aun cuando lo habitual es identificar estas estructuras legales con la delimitación de tipos penales, no es desconocido su uso también en la construcción de causas de exención o extinción de la responsabilidad criminal, como evidencian, por ejemplo, los arts. 20.7 CP (cumplimiento de un deber y ejercicio legítimo de un derecho) y 130.1.4.º CP (indulto). Cuando este último es el caso, las normas que han de complementar el precepto penal no han de ser necesariamente ni leyes orgánicas ni leyes ordinarias, sino que pueden ser (y, de hecho, suelen

¹⁰ PAREDES CASTAÑÓN intervino a este respecto en la discusión pública señalando que, dado que el citado Real Decreto-Ley 12/2012 «produce un efecto restrictivo sobre la responsabilidad penal», no genera un problema de inconstitucionalidad en cuanto a su naturaleza «formal» por cuanto su promulgación no afecta al principio de legalidad penal (PAREDES CASTAÑÓN, J. M., «“Amnistía fiscal”: injusta, inconstitucional y político-criminalmente desastrosa» [en línea], 16-5-2012, disponible en internet: <http://josemanuelparedes.blogspot.com.es>). A mi juicio, esta opinión –que posteriormente asumen ABEL SOUTO, M., *Blanqueo, innovaciones tecnológicas...*, *op. cit.*, p. 26, y DEL ROSAL BLASCO, B., «Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012», en *Diario La Ley*, n.º 7893, 2012, pp. 1 y ss.– no toma suficientemente en consideración (i) la prohibición (art. 86 de la Constitución Española) de que el Real Decreto-Ley afecte a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I (por lo menos, a sus elementos esenciales, de conformidad con la –por otra parte, polémica– STC 1983/111, de 2 de diciembre), ni tampoco (ii) que una restricción de los supuestos en los que es de aplicación una pena privativa de libertad determina materialmente el ámbito de desarrollo del derecho fundamental a la libertad del art. 17 de la Constitución Española y cae, en consecuencia, bajo el ámbito de aplicación del art. 81 del texto constitucional en los términos establecidos por la STC 140/1986, de 11 de noviembre.

ser) normas de carácter infralegal, siempre que se respeten las exigencias que, para la constitucionalidad de las leyes penales en blanco, conforman la «doctrina del complemento indispensable» instituida ya por el Tribunal Constitucional en la STC 127/1990, de 5 de julio¹¹.

A mi juicio, el art. 305.4 CP adoptaba entonces precisamente esta estructura, ya que fundamentaba la exoneración de responsabilidad penal en la existencia de una «regularización de la situación tributaria», elemento normativo para el que en aquel momento no se estipulaba un uso específicamente jurídico-penal en el contexto del Título XIV del Libro II del Código Penal. La naturaleza normativa de la expresión ‘el que regularice su situación tributaria’ (que empleaba el art. 305.4 CP entonces en vigor) obligaba a formular un juicio de valor determinante de la inclusión o exclusión de unos hechos dentro de su referencia y, en mi opinión, ese juicio de valor había de tener en este caso como pauta la norma tributaria, ya que ‘regularizar la situación tributaria’ era una categoría tributaria y, por tanto, un elemento normativo jurídico-tributario¹². Respaldaban adicionalmente esta última opinión tanto, en general, la naturaleza secundaria de la intervención del Derecho penal en el ámbito tributario como, en particular, la conexión que estableció la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995 entre la regularización del art. 305.4 CP (incorporada precisamente por la referida Ley Orgánica) y normas tributarias entonces en vigor como el art. 61.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y la Disposición Adicional 14.^a de la Ley del IRPF de 1991¹³.

¹¹ Aunque en algunas ocasiones (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, y 283/2006, de 9 de octubre) el Tribunal Constitucional ha apreciado la vulneración de la citada doctrina del complemento indispensable y la infracción de la garantía de *lex certa* asociada al principio de legalidad ante la complementación del tipo penal mediante normas infralegales de nivel jerárquico menor, se trataba en tales casos de normas de rango muy inferior al de un Real Decreto-Ley que, además, resultaban relevantes en el concreto supuesto enjuiciado en virtud de una remisión normativa en cadena.

¹² En este sentido, CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación...*, *op. cit.*, p. 357. *Vid.* también HERRERA MOLINA, P. M., «El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la amnistía fiscal», en *Crónica Tributaria*, n.º Extra 3, 2012, pp. 17 y ss.

¹³ Quizá es preciso explicitar que, a mi juicio, la presencia en las descripciones de los tipos penales de elementos normativos procedentes de otros sectores del ordenamiento jurídico obliga al Juez penal a examinar su concurrencia en los hechos atendiendo al sentido que se atribuye a tales elementos en las normas propias del sector relevante. Ciertamente, la ley penal puede estipular en estas situaciones un uso específico de esos términos para el contexto propio en el que se utilizan en el ámbito penal (así ocurre, precisamente, con el uso del término ‘regularizar’ en el tenor hoy vigente del art. 305.4 CP), pero la relativa autonomía del Derecho penal para la fijación de usos particulares de conceptos jurídicos procedentes de otros sectores del ordenamiento sólo puede articularse a través de una previsión legal expresa. Como

La naturaleza de la regularización como elemento del art. 305.4 CP fue ya objeto de atención de la Fiscalía General del Estado, que dedicó a esta cuestión su Circular 2/2009. En ella defendió que la integración semántica de la expresión legal debía producirse a partir del uso «común» del término («legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular», según la segunda acepción del Diccionario) y no, en cambio, de su uso en el contexto jurídico tributario, negando de este modo su consideración como un elemento normativo de carácter jurídico. El propósito de la Fiscalía al adscribir a esta expresión una naturaleza común y no normativo-tributaria era defender que el efecto jurídico-penal de la regularización sólo tenía lugar si, además de la declaración y de la autoliquidación, se producía el efectivo ingreso de la cuota defraudada, oponiéndose de este modo a las tesis de quienes invocaban un supuesto uso jurídico-tributario de «regularizar» conforme al cual sólo era preciso el afloramiento espontáneo y extemporáneo de bases tributarias ocultas¹⁴.

No obstante, el principal argumento que empleó la Fiscalía General del Estado para preconizar la necesidad de una interpretación de 'regularizar' que privilegiara el uso común del término en el art. 305.4 CP no fue tanto la existencia de un uso tributario de «regularizar» incompatible con los fines propios del Derecho penal cuanto la ausencia en la Ley General Tributaria de 2003 de un entendimiento unitario de esta expresión. La Fiscalía contaba con razones para sostener esta tesis, pues, efectivamente, la Ley General Tributaria no comprende ningún título o precepto que lleve por rúbrica «de la regularización tributaria» ni estipula expresamente el uso del término en el ámbito tributario. En este sentido, aun cuando el uso de 'regularizar' es abundante a lo largo del articulado de la Ley, la diversidad de los contextos en los que esta expresión se utiliza complica inferir un uso único y consistente de 'regularizar' en la norma tributaria¹⁵. No obstante, de

señala WRÓBLEWSKI, J., *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*, traducción al español por A. Azurza, Civitas, Madrid, 1985, pp. 47 y s., salvo que los aspectos sistémico y funcional del contexto ofrezcan razones suficientes para defender la posibilidad de un uso diverso del mismo término, no se deben atribuir distintos significados a los términos idénticos que se utilizan en las reglas legales.

¹⁴ Cfr. n. al p. 8. Como ya se ha indicado, esta exigencia tanto de declaración como de ingreso total de la cuota terminó imponiéndose en las resoluciones de la Sala 2.^a del Tribunal Supremo, en las que ocasionalmente se maneja un uso común de regularizar próximo al recogido por el Diccionario (es el caso, por ejemplo, de la mencionada STS 29-5-2009 [RJ 2009\4202], para la que regularizar entraña «poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir»).

¹⁵ Así lo advierten BRANDÁRIZ GARCÍA, J. A., «La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en *Estudios penales y criminológicos*, n.º 24, 2002-2003, p. 76; COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tribu-*

la posible (aunque relativa) falta de claridad de los límites de la referencia semántica de un término empleado en un enunciado legal no se deduce en modo alguno la falta de certeza respecto de la integración de algunos objetos de la realidad dentro de tal referencia semántica¹⁶. Esto es, la eventual ausencia de fronteras claras en la delimitación de los hechos a los que se extiende el uso jurídico tributario de 'regularizar' no permite cuestionar la existencia de hechos que, desde el punto de vista tributario, constituyen sin duda una regularización.

Y, a mi juicio, un postulado básico de coherencia del ordenamiento jurídico, atento a la naturaleza secundaria con la que el Derecho penal interviene en materia impositiva y, sobre todo, a la ausencia en aquel momento de una estipulación específica relativa al uso de la expresión en el contexto jurídico-penal, conduce necesariamente a afirmar que, aun en el caso de que no pudiera formularse un concepto tributario definitivo de 'regularización', todos los hechos que constitúan nítidamente una regularización conforme a la norma tributaria no podían ser excluidos del ámbito del art. 305.4 CP entonces en vigor.

En otras palabras, cuando la norma tributaria calificaba un hecho como un supuesto de 'regularización de la situación tributaria' no era técnicamente apropiado proscribir la extensión a tal hecho de los efectos que desplega el art. 305.4 CP. La situación no era diferente de la que surge en relación con el empleo de otros elementos normativos en el art. 305 CP (tales como 'tributos', 'cantidades retenidas', 'beneficios fiscales', 'cuota' u 'obligado tributario'), cuyo uso significativo es el que estipula la norma tributaria y puede variar (y varía) cuando la norma tributaria modifica su referencia semántica. Y, como se ha indicado antes, ni la fijación de un uso tributario de 'regularizar' ni la calificación tributaria de un hecho como una 'regularización' exigen como vehículo una Ley Orgánica, aun cuando tal fijación o calificación surta efectos penales por la estructura de remisión (característica de la leyes penales en blanco y de las leyes penales con elementos normativos jurídicos) que adoptaba en este punto el art. 305.4 CP.

En atención a lo señalado por la Disposición Adicional 1.^a del Real Decreto-Ley 12/2012 y el art. 6.1 de la Orden Ministerial, entiendo que

taria en el Código Penal español, Bosch, Barcelona, 2010, p. 270, y SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, p. 98.

¹⁶ Sobre esta cuestión, en detalle, *cf.* Gómez Lanz, F. J., *La interpretación de la expresión 'en perjuicio de' en el Código Penal*, Dykinson, Madrid, 2006, pp. 96 y ss.

esto es precisamente lo que ocurría con la figura que en ellos se regulaba. A mi juicio, no hay duda de que tales preceptos calificaban la declaración tributaria especial como un supuesto de ‘regularización de la situación tributaria’, calificación que, en consecuencia, no podía sino producir los efectos jurídico-penales previstos en el art. 305.4 CP (esto es, la exoneración de la responsabilidad criminal por las deudas tributarias previamente defraudadas y ya regularizadas)¹⁷.

En cualquier caso, incluso si el análisis precedente no convenciera completamente, creo que la operatividad del art. 305.4 CP en los supuestos de presentación de la declaración tributaria especial era también defendible aun si se asume en sus propios términos la tesis expresada por la Fiscalía General del Estado en la Circular 2/2009. Y ello porque aun cuando se afirmara (i) que ‘regularizar’ no es un elemento normativo de carácter jurídico-tributario, sino una expresión con un uso jurídico-penal específico (coincidente con el uso común de ‘regularizar’) que, por tanto, no puede ser modificado por una norma tributaria, y (ii) que este uso jurídico-penal equipara ‘regularizar’ a ‘declarar e ingresar totalmente la cuota (o la deuda) tributaria’, sería posible sostener que la Disposición Adicional 1.^a del Real Decreto-Ley asociaba a la presentación de la declaración tributaria especial la extinción de la deuda tributaria original, que se veía de esta forma novada con la aparición de una nueva deuda

¹⁷ En este sentido, CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria...*, *op. cit.*, pp. 122 y ss.; DEL ROSAL BLASCO, B., *Reflexiones de urgencia...*, *op. cit.*, pp. 1 y ss., y MUÑOZ DOMÍNGUEZ, M., y ZAYAS ZABALA, J. L., «La declaración tributaria especial: cuestiones controvertidas», en *Carta tributaria. Monografías*, n.º 17-18, 2012, pp. 21 y ss. En contra, IGLESIAS CAPELLAS, J., «La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo», en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 350, 2012, pp. 21 y ss.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., y MERINO JARA, I., «Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal», en *Diario La Ley*, n.º 8052, 2013, pp. 1 y ss., consideran, por su parte, que la rebaja de las exigencias relativas al pago establecidas en el art. 305.4 CP hacen de la declaración tributaria especial una vía de exención de responsabilidad penal «alternativa» al régimen del art. 305.4 CP, con efectos distintos (no se extiende a los delitos conexos de falsedad) y diferente articulación práctica (abstención por parte de la AEAT de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal). A mi juicio, no obstante, el principal argumento que funda su tesis (que la declaración tributaria especial no entraña «ponerse al corriente de las obligaciones tributarias pendientes») es ciertamente controvertible, a la luz de los propios términos de la Disposición Adicional 1.^a del Real Decreto-Ley, que expresamente señala que la presentación de la declaración tributaria especial tiene por objeto «regularizar su situación tributaria», que tal presentación «determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos» y que el importe declarado por el contribuyente «tendrá la consideración de renta declarada».

tributaria calculada conforme a lo establecido en la citada Disposición Adicional 1.^a¹⁸. De este modo, quien presentó la declaración tributaria especial e ingresó la «nueva» deuda tributaria surgida de esa declaración, ingresó totalmente la deuda tributaria (la única que existía tras la declaración tributaria especial) y, puesto que declaró e ingresó totalmente, regularizó (también en el sentido «jurídico-penal» al que alude la Circular 2/2009).

Como es natural, sostener la relevancia jurídico-penal de la calificación de la declaración tributaria especial como regularización por parte del Real Decreto-Ley 12/2012 no entraña necesariamente el aplauso político-criminal a esta medida. Antes al contrario, los rasgos de la declaración tributaria especial permiten hablar con absoluta rotundidad de una «regularización» insólita y excepcional, como se manifiesta, sobre todo, en la cuantía del ingreso derivado de la declaración especial: merced a la aplicación del tipo especial del 10%, dicho ingreso suponía únicamente, como ya se ha indicado, el pago de un porcentaje de la cuota tributaria que el sujeto tendría en otro caso que abonar para beneficiarse de la exoneración de responsabilidad criminal establecida en el art. 305.4 CP¹⁹.

En conclusión, creo que se puede afirmar sin reparos que quien presentó la declaración tributaria especial y realizó el ingreso correspondiente «regularizó» jurídicamente su situación tributaria a efectos del art. 305.4 CP, pero es evidente que dicho sujeto sólo reparó parcialmente la lesión que con su defraudación causó al bien jurídico tutelado. Seguramente, quienes conciben el bien jurídico atacado por el delito fiscal en términos estrictamente institucionales –como función del tributo para la realización de la política socioeconómica del Estado– estarían dispuestos a defender que en la declaración tributaria especial había una reparación total del bien jurídico, pues suelen atribuir ya este efecto al mero afloramiento²⁰. En mi opinión, no obstante, datos como la exigencia de una cuota defraudada para la consumación del delito o la selección de la cuantía como uno de los criterios que dan lugar a la apreciación del tipo cualificado del art. 305 bis.1.a) CP fundamentan la razonabilidad de identificar en

¹⁸ En contra, *vid.* IGLESIAS CAPELLAS, J., *La regularización tributaria...*, *op. cit.*, pp. 11 y ss.

¹⁹ ÁBEL SOUTO, M., *Blanqueo, innovaciones tecnológicas...*, *op. cit.*, p. 21.

²⁰ *Vid.*, por ejemplo, CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria...*, *op. cit.*, p. 118; CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación...*, *op. cit.*, pp. 72 y ss., y MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 18.^a ed., 2010, p. 1056, quienes identifican como bien jurídico protegido en estos tipos la «función recaudatoria» del Estado o el «deber tributario» del ciudadano.

el bien protegido al menos una faceta esencial de carácter patrimonial²¹. De este modo, sin perjuicio de que a la recuperación del bien jurídico se pueda asociar, como justificación de las consecuencias atribuidas legalmente a la regularización, una razón complementaria de tipo preventivo²², en un Derecho penal orientado a la protección de bienes jurídicos la incolumidad *a posteriori* del bien tutelado (que exige, en el caso de los bienes patrimoniales, el resarcimiento) debe constituir el argumento principal de justificación de una respuesta alternativa a la sanción penal como es la regularización.

En consecuencia, anudar la extinción de la responsabilidad penal a una conducta que, en las condiciones generales, sólo merecería la atenuación prevista en la regla 1.^a del art. 66.1 CP (en virtud de la concurrencia de la circunstancia modificativa recogida en el art. 21.5 CP) debe considerarse, cuando menos, una decisión de política criminal singularmente generosa con el infractor.

III. La reforma del art. 305 del Código Penal por Ley Orgánica 7/2012

1. Introducción

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, acomete tres cambios cruciales en la reconfiguración de la regularización prevista en el art. 305.4 CP: (i) en primer lugar, al condicionar su eficacia al «completo reconocimiento y pago» zanja definitivamente la discusión doctrinal y judicial previa –a la que se ha hecho referencia en el

²¹ Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1995, p. 25, y MORALES PRATS, F., «Comentario al artículo 305», en *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Dir. G. Quintero Olivares, Arazandi, Cizur Menor, 9.º ed., 2011, p. 1044, así como la citada Circular 2/2009, de 4 de mayo, de la Fiscalía General del Estado y la STS 5-12-2002 [RJ 2003/546]).

²² Este doble fundamento, aun sin el predominio que aquí se atribuye al primero de estos elementos, es puesto de manifiesto por BRANDÁRIZ GARCÍA, J. A., *La regularización...*, *op. cit.*, p. 73; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*, *op. cit.*, pp. 124 y ss., e IGLESIAS RÍO, M. A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la «autodenuncia». Art. 305-4 CP)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 258 y ss., y recogido por la jurisprudencia de la Sala 2.^a del Tribunal Supremo, que señala de forma reiterada que el fundamento de la exoneración de responsabilidad en el art. 305.4 del Código Penal es «la autodenuncia y la reparación» (*vid.* STS 30-5-2003 [RJ 2005/7144], en expresión que ha sido recogida por muchas resoluciones posteriores, de entre las que puede citarse, por su proximidad, la STS 30-4-2012 [RJ 2012/5975]).

apartado anterior– acerca de la exigencia o no del abono de la cuota tributaria para disfrutar de los efectos jurídicos de la regularización; (ii) en segundo lugar, precisa que tal reconocimiento y pago han de referirse a la «deuda tributaria» y no sólo a la «cuota»; y, (iii) por último, aborda la redefinición de la naturaleza dogmática de la institución en términos, cuando menos, debatibles.

Las dos primeras modificaciones merecen, en mi opinión, un juicio fundamentalmente positivo ya que garantizan en la regularización un mayor grado de reparación del bien jurídico lesionado; la tercera, aunque se encuentra sin duda vinculada con las dos primeras, me parece en cambio mucho más discutible y es a tal discusión a lo que se dedica principalmente la segunda parte de este trabajo.

A este respecto, cabe comenzar por señalar que el Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 asume la vigencia hasta ese momento de la tesis que ha venido considerando la regularización de la situación tributaria como una excusa absolutoria que excluye la punibilidad de la conducta del autor del injusto penal culpable (tesis mayoritaria en la jurisprudencia y una de las principales en el debate doctrinal²³, junto con la que caracteriza la regularización con una causa de levantamiento de la pena²⁴). El Preámbulo, sin embargo, vincula la adscripción de esta naturaleza a una situación –que entiende superada con la propia Ley Orgánica 7/2012– en la que la regularización

²³ Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria...*, op. cit., pp. 111 y ss.; CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación...*, op. cit., pp. 352 y ss.; LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A., «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», en *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, CGPJ, Madrid, 1999, p. 364, y MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, op. cit., pp. 1061 y ss. De «excusa absolutoria» hablan, entre otras, las SSTS 29-9-2009 (RJ 2009/5984), 30-4-2003 (RJ 2003/3085) y 5-12-2002 (RJ 2003/546).

²⁴ Opinión esta última defendida, por ejemplo, por BRANDÁRIZ GARCÍA, J. A., *La regularización...*, op. cit., p. 68; CARRERAS MANERO, O., «La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal el delito contra la Hacienda Pública», en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 155, 2012, p. 47; COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria...*, op. cit., p. 279; FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 211 y ss.; IGLESIAS RÍO, M. A., *La regularización...*, op. cit., pp. 162 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*, op. cit., pp. 130 y ss.; MORALES PRATS, F., *Comentario...*, op. cit., p. 1079; RODRÍGUEZ LÓPEZ, P., *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 2008, p. 149; SÁNCHEZ TOMÁS, J. M., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en Rodríguez Ramos, L., et al., *Derecho Penal. Parte Especial III*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1999, p. 122; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La exención...*, op. cit., pp. 162 y ss., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I., *Pasado, presente y futuro...*, op. cit., pp. 1 y ss.

estaba condicionada sólo al pago de la cuota defraudada, y así definiendo que, al exigirse en la Ley Orgánica 7/2012 el abono íntegro de la deuda tributaria (y no sólo de la cuota defraudada)²⁵, la regularización supone tras la reforma la desaparición del «injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria», por lo que la institución debe adoptar una «nueva configuración legal».

El Anteproyecto con el que se inició el proceso de reforma concluido con la publicación de la Ley Orgánica 7/2012 acometió ya esta tarea de reconfiguración legal de la regularización, pero lo hizo partiendo de un modelo que sería abandonado posteriormente en el proceso de tramitación. Su inspiración fundamental fue la caracterización de la regularización en el ámbito jurídico-tributario, donde esta figura aparece identificada con un elemento negativo del «tipo» de la infracción tributaria consistente en la falta de ingreso de la deuda tributaria resultante de una autoliquidación²⁶. En esta línea, el Anteproyecto propuso configurar la regularización también en el ámbito penal como un elemento negativo del tipo, supeditando para ello a la ausencia de regularización la consumación de la conducta típica del delito del art. 305 CP; no obstante, tras advertirse los problemas derivados de esta formulación en relación con la determinación del *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción del delito (problemas puestos claramente de manifiesto en el Informe del Consejo General del Poder Judicial)²⁷, la versión final del Proyecto de

²⁵ CARRETERO SÁNCHEZ, A., «La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: un paso firme contra el fraude fiscal», en *Diario La Ley*, n.º 8027, 2013, pp. 1 y ss. El concepto de «cuota» defraudada es más restringido que el de «deuda tributaria» que actualmente recoge el art. 305.4 CP, pues la deuda comprende, además de la cuota, los intereses y recargos legalmente previstos.

²⁶ Señala así el art. 191.1 de la Ley General Tributaria que «constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice [...]». La tesis de la «atipicidad sobrevenida» había sido recientemente defendida *de lege lata* por IGLESIAS CAPELLAS, J., «La modificación de la LGT por el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo», en *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 13-14, 2012, pp. 2 y ss., y en *La regularización tributaria...*, *op. cit.*, pp. 24 y ss. Ya en el contexto del Proyecto de Ley Orgánica, sigue calificando la regularización como un elemento negativo del tipo MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública», en *Tribuna Fiscal*, n.º 263, 2012, pp. 7 y ss.

²⁷ *Vid.* sobre esta cuestión DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., «La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal», en *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*, n.º 181-182, 2012, p. 16; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: Art. 305, apartados 1, 4 y 5», en *Estudio crítico sobre el Anteproyecto de Reforma penal de 2012*, Dir. ÁLVAREZ GARCÍA, J., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 836 y ss., y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., «Reflexio-

Ley Orgánica terminó acogiendo una posición parcialmente distinta en la que ya no se califica la regularización de «elemento negativo del tipo», sino que se indica que la misma determina la «desaparición del injusto» por neutralizarse «completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado»²⁸.

2. *La configuración de la regularización de la defraudación tributaria en la Ley Orgánica 7/2012*

La Ley Orgánica pretende articular la nueva configuración de la regularización a través de dos cambios en el tenor del art. 305 CP: (i) en primer lugar, precisando *in fine* del primer párrafo del art. 305.1 CP que la defraudación será castigada con la pena prevista «salvo que (*el sujeto activo*) hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo», y (ii) en segundo lugar, mediante la desaparición tanto de la referencia del art. 305.4 CP a que el sujeto que regularice «quedará exento de responsabilidad penal» como de la calificación de la regularización en el mismo apartado como supuesto de «exención de responsabilidad penal». En mi opinión, se trata de dos modificaciones que, de no ser por la claridad con la que se expresa la intención legislativa en el Preámbulo de la Ley Orgánica, resultarían insuficientes por sí mismas para determinar debidamente la nueva naturaleza de la que se quiere dotar a la institución.

En este sentido, no hay duda de que la supresión de la referencia a la «exención» de responsabilidad penal en el art. 305.4 CP priva de un argumento importante a la tesis que considera la regularización como una excusa absolutoria determinante de la ausencia de punibilidad y, por tanto, de responsabilidad penal²⁹. Pese a ello, la mera eliminación de esta mención no identifica de modo ineludible

nes sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario», en *Diario La Ley*, n.º 7966, 2012, pp. 1 y ss.

²⁸ Una propuesta próxima a ésta ya había sido formulada en la doctrina española por QUERALT JIMÉNEZ, J. J., *Derecho Penal Español. Parte especial*, Bosch, Barcelona, 3.ª ed., 1996, pp. 638 y s.

²⁹ El empleo del término «exención» en la redacción previa a la reforma evocaba directamente las «causas de exención» de la responsabilidad penal recogidas en el art. 20 CP, causas que, como es sabido, aluden a circunstancias en las que la responsabilidad criminal del sujeto no llega a existir por hallarse ausente algún elemento material constitutivo de la infracción penal. Cabe señalar, no obstante, que en el uso común de 'eximir' no está presente la idea de ausencia de responsabilidad que se suele asociar a su uso jurídico-penal, ya que los términos en los que el Dicciona-

la regularización con una causa de exclusión del injusto (como se propone la reforma, si se atiende al Preámbulo de la Ley Orgánica), sino que deja más abierto el debate sobre la exacta delimitación de los efectos de esta figura.

Más trascendencia puede tener, a este respecto, la inclusión de la nueva referencia final en el primer párrafo del art. 305.1 CP, aunque cabe decir que los términos en los que aquélla se formula resultan también poco concluyentes: así, a diferencia de lo que ocurre con el art. 191.1 de la Ley General Tributaria y de la propuesta que se contenía en el Anteproyecto, la redacción dada al art. 305.1 CP por la Ley Orgánica 7/2012 no describe la regularización como una excepción a la consumación de la conducta típica ni a la presencia de antijuridicidad penal, sino como una excepción a la imposición de la pena prevista («el que [...] defraude [...] será castigado [...] salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo»)³⁰. Y, como es evidente, esta afirmación (la conducta típica no será castigada si se ha producido la regularización en los términos legalmente previstos), aun cuando es compatible con una caracterización de la regularización como causa de exclusión del injusto, lo es también –y en la misma medida– con cualquiera de las otras alternativas habitualmente manejadas (causa de exclusión de la punibilidad, causa de levantamiento de la pena o causa de extinción de la responsabilidad penal)³¹.

Así las cosas, el vigente art. 305.1 CP adolece, en mi opinión, de un innegable nivel de indeterminación semántica en lo concerniente a la delimitación de la naturaleza de la regularización. Entiendo, no obstante, que la nitidez con la que el Preámbulo expresa el propósito de configurar la regularización como una causa de «desaparición del injusto» permite considerar tal expresión como una formulación razonablemente precisa de las intenciones comunicativas del legislador (esto es, de lo que el legislador «quiere decir» en el enunciado legal penal modificado) y, por consiguiente, como un elemento interpretativo de importancia fundamental por revelar el contexto de uso

rio define 'eximir' («librar, desembarazar de cargas, obligaciones, cuidados, culpas») apuntan la desaparición de una culpa o responsabilidad preexistente.

³⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., y MERINO JARA, I., *Pasado, presente y futuro...*, *op. cit.*, pp. 1 y ss.

³¹ BACIGALUPO ZAPATER, E., «La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007», en *Diario La Ley*, n.º 8076, 2013, pp. 1 y ss., y DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., *La reforma del Derecho Penal Tributario...*, *op. cit.*, p. 15.

del art. 305 CP³². Si bien creo que esto no es fácilmente cuestionable, deja en todo caso pendiente de determinar qué supone exactamente afirmar que la regularización provoca, en el momento en el que se efectúa con las exigencias legales, la «desaparición del injusto».

Es incontrovertible, por una parte, que la regularización es un comportamiento que el sujeto activo realiza con posterioridad a la consumación de la infracción penal y, por tanto, cuando ya ha incurrido en responsabilidad penal³³. Esta afirmación no está sujeta a la defensa de una u otra propuesta interpretativa del art. 305.4 CP, sino que deriva necesariamente de la individualización en el ordenamiento penal español de la ejecución de la acción típica no sólo como el momento en el que han de verificarse los elementos de la infracción penal, sino también como el momento en el que surge la responsabilidad penal del individuo que ejecuta esa acción³⁴. La regularización, por tanto, se produce respecto de una conducta que cabe legalmente

³² GÓMEZ LANZ, F. J., «La interpretación de la ley penal como actividad dogmática», en *ICADE. Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, n.º 74, mayo-agosto 2008, pp. 55 y s.

³³ En los supuestos habituales de defraudación tributaria (con autoliquidación del tributo), se identifica mayoritariamente el momento de consumación del delito con el término del plazo legal voluntario para la liquidación e ingreso (*vid.*, por ejemplo, SSTS 15-7-2008 [RJ 2008/4285] y 13-5-2010 [RJ 2010/5800]). Esta opinión, que no suele ser debatida en los casos de falta de presentación de la autoliquidación, es cuestionada por algunos autores cuando lo que se produce es una declaración incorrecta; así, por ejemplo, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*, *op. cit.*, pp. 151 y ss., defiende que la consumación en este último caso tiene lugar con la presentación de la referida declaración, sin necesidad de esperar al último día hábil del plazo legal establecido. En mi opinión, sin embargo, el régimen establecido en el art. 122 de la Ley General Tributaria para presentar declaraciones y autoliquidaciones complementarias conduce a afirmar que también en este caso la consumación tiene lugar con la finalización del plazo (*vid.*, en este sentido, la STS 6-11-2000 [RJ 2000/9271], así como la opinión de CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria...*, *op. cit.*, pp. 129 y ss.).

³⁴ Pues aunque el texto legal no lo afirma expresamente, la previsión en el art. 130 CP de dos causas de extinción de la responsabilidad criminal –la prescripción de la infracción penal y el perdón del ofendido– que operan necesariamente antes de la imposición de la sanción penal obliga a entender que la responsabilidad criminal nace con la comisión de la infracción penal y no con la sentencia, que se limita a declarar judicialmente la existencia de una responsabilidad penal ya originada. De este modo, si la ley confiere a ciertos eventos eficacia extintiva de la responsabilidad penal, no es posible sostener que ésta surge con un acontecimiento necesariamente posterior a aquéllos. Así, la conducta típica y no justificada es ya, desde el momento de su consumación, un ilícito penal que, de mediar culpabilidad en el sujeto, origina de inmediato el nacimiento de responsabilidad penal (*cf.* GÓMEZ LANZ, F. J., «La extinción de la responsabilidad criminal y sus efectos», en *La aplicación de las consecuencias jurídicas del delito*, MOLINA BLÁZQUEZ [Coord.], Bosch, Barcelona, 2005, pp. 207 y ss.).

calificar, hasta el mismo momento de la regularización, como un ilícito penal³⁵.

¿Puede entenderse la «desaparición del injusto» operada por la regularización como la afirmación de que tras este hecho –posterior– el injusto penal nunca existió? A mi juicio, sin duda, no, porque ello supondría vulnerar el principio de no contradicción, al posibilitar la afirmación simultánea de que el injusto penal existió y no existió. Y el principio de no contradicción, como principio formal del discurso racional, vincula al legislador³⁶.

¿Apunta tal vez el legislador con la referencia a la «desaparición del injusto» sólo a que la ilicitud penal existente hasta el momento de la regularización deja de existir desde que esta última se produce? Ello supondría que el comportamiento posterior priva de efectos a la ilicitud penal preexistente, desapareciendo desde el momento en el que aquél acontece los efectos que la ley apareja a la comisión del ilícito penal (en particular, su operatividad como presupuesto de la responsabilidad penal)³⁷. Si así fuera, la «desaparición (postdelictiva) del injusto» sería una institución difícil de discernir en sus efectos materiales de la extinción de la responsabilidad penal, pues ambas implicarían en esencia el desvanecimiento de la posibilidad para el Estado de dirigir el *ius puniendi* contra el responsable del ilícito penal³⁸.

³⁵ Por supuesto, la situación sería distinta si el legislador hubiera optado finalmente por definir la «ausencia de regularización» como un elemento negativo del tipo, ya que en tal caso la regularización sí estaría asociada a la ausencia de ilicitud penal, aunque no por «desaparición» posterior de esta última, sino por su previa «falta de existencia» derivada de la falta de consumación de la conducta típica. *Id.*, al respecto, VILAPLANA RUIZ, J., «¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? (Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal)», en *Diario La Ley*, n.º 8025, 2013, pp. 1 y ss.

³⁶ Como señala DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., *La reforma del Derecho Penal Tributario...*, *op. cit.*, p. 15, «los escolásticos que discutían sobre si Dios podía o no cambiar el pasado se verían sorprendidos al ver que el legislador español reconocer esa extraordinaria capacidad a un simple mortal».

³⁷ Abona esta tesis la propia expresión («pleno retorno a la legalidad») que emplea el Preámbulo para describir los efectos de la regularización; constituye una evidencia de que se incurrió en la situación de responsabilidad penal y después se salió de ella: por eso hay precisamente un «retorno». El proceso es exactamente el mismo que acontece en las causas de extinción de la responsabilidad criminal. Como señala BACIGALUPO ZAPATER, E., *La reforma del delito fiscal...*, *op. cit.*, pp. 1 y ss., el legislador pretende la creación de una suerte de «causa de justificación *a posteriori*», pero ésta es una institución «lógicamente imposible, dado que las causas de justificación son autorizaciones de actuar y, por ello, sólo pueden ser previas a la acción típica».

³⁸ Esta equivalencia existiría también entre la consideración de la regularización como causa de exclusión del injusto y su calificación como causa de levantamiento de la pena, categoría en la que, como antes se ha indicado, la mayoría de autores propone integrar esta circunstancia. No obstante, la identidad entre las caracterís-

Tal vez la diferencia podría hallarse en que, en virtud del principio de accesoriedad limitada, el efecto de cesación de la ilicitud penal derivado de la caracterización de la regularización como causa de «desaparición del injusto» se extendería no sólo al autor que regulariza, sino también a los cómplices y cooperadores necesarios de este último. Conforme a esta hipótesis argumentativa, mientras que, de considerarse como una causa de extinción de la responsabilidad penal (específicamente asociada al delito de defraudación tributaria del art. 305 CP y adicional a las generales del art. 130 CP), la regularización habría de tener una naturaleza estrictamente personal (es decir, no beneficiaría a los otros intervinientes en la realización del hecho), su calificación como causa postdelictiva de exclusión del injusto habilitaría una extensión de tal exclusión a los partícipes en el delito en atención a la accesoriedad de la ilicitud penal atribuida a la conducta de estos últimos³⁹.

ticas que estos autores asocian a esta categoría y los rasgos que definen legalmente las causas de extinción del art. 130 CP privan de sentido a la importación de una institución ajena a nuestra legislación penal como es el «levantamiento de la pena».

³⁹ Es preciso señalar, no obstante, que, sin cuestionar su carácter de excusa absolutoria o de causa de levantamiento de la pena, un número importante de autores venía defendiendo ya desde un momento anterior a la reforma de 2012 que la regularización por parte del autor determinaba también la desaparición de la responsabilidad penal de los partícipes. Esta tesis, conscientemente enfrentada al entendimiento usual del principio de accesoriedad limitada, se pretendía apoyar, por ejemplo, en distinciones doctrinales entre causas personales y causas objetivas de exclusión de la punibilidad (BRANDÁRIZ GARCÍA, J. A., *La regularización...*, *op. cit.*, pp. 109 y ss.; CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación...*, *op. cit.*, pp. 372 y ss., y COLINA RAMÍREZ, E. I., *La defraudación tributaria...*, *op. cit.*, p. 282), en la defensa de la existencia de una regla general –fruto de una discutible interpretación *a contrario* del art. 268.2 CP– de aplicabilidad de las excusas absolutorias a los partícipes (LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A., *Tres problemas...*, *op. cit.*, pp. 370 y ss.), en la aplicación analógica de la regla prevista en el art. 16.3 CP para el desistimiento voluntario en los casos de codeincuencia (argumento principal de la Consulta 4/1997, de 19 de febrero, de la Fiscalía General del Estado) o en la necesidad de evitar que la regularización se convierta en una denuncia de terceros (SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La exención...*, *op. cit.*, p. 121). Incluso autores como IGLESIAS RÍO, M. A., *La regularización...*, *op. cit.*, pp. 168 y ss., que postula la naturaleza «personal» de la regularización señala posteriormente que, no obstante, la tesis restrictiva de la comunicabilidad de los efectos a los partícipes «no puede ser seguida (...) en sentido riguroso», proponiendo una posibilidad de extensión en atención al comportamiento de los terceros intervinientes. En el mismo sentido, invocando razones de justicia material y de conveniencia político-criminal, *vid.* MORALES PRATS, F., *Comentario...*, *op. cit.*, pp. 1080 y ss. Destacan los problemas técnicos de estas posiciones, aunque postulan la articulación expresa de un mecanismo que permita en ciertos casos la impunidad del partícipe BLANCO CORDERO, I., «Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal en el ámbito bancario», en *El nuevo Derecho penal español. Estudios penales en memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Elcano, 2001, pp. 1001 y ss., y CARRERAS MANERO, O., *La cláusula de regularización tributaria...*, *op. cit.*, pp. 66 y ss.

No obstante, nada hay en la nueva redacción dada al art. 305.4 CP que permita defender una operatividad automática de la regularización en relación con la desaparición de la ilicitud penal de los partícipes. La situación no ha variado, pues, en relación con el rasgo que podría haber servido como piedra de toque para defender la existencia de un cambio de naturaleza con consecuencias efectivas. Antes al contrario, la nueva circunstancia atenuante prevista en el art. 305.6 CP (que presenta una indudable conexión de sentido y fundamento con la regularización) sólo es aplicable respecto los partícipes en el delito en el caso de que éstos «colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito»⁴⁰. No parece, pues, que la ley prescriba la extensión automática a los partícipes de la exclusión del injusto, lo que reafirma la ausencia de efectos significativos de la decisión de describir la regularización como causa postdelictiva de exclusión de la ilicitud penal frente a su consideración tradicional, al menos en relación con el delito de defraudación tributaria precedente⁴¹.

3. *Las razones aducidas en el Preámbulo para una configuración de la regularización como causa de exclusión del injusto*

No obstante, y como a continuación se expondrá, no es descartable plantear que, con la caracterización de la regularización como causa de exclusión del injusto, el legislador tal vez persigue efectos

⁴⁰ Previsión, por cierto, que convierte en inviable actualmente la tesis de quienes no sólo proponían la extensión a los partícipes de la exclusión de responsabilidad penal sino que, además, sostenían que ello no exigía un acto de rectificación (*actus contrarius*) por parte de estos últimos (como CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación...*, *op. cit.*, pp. 372 y ss., o SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La exención...*, *op. cit.*, pp. 124 y ss.).

⁴¹ En este sentido, la mayor parte de los autores que hasta el momento se han pronunciado sobre la cuestión han defendido que la naturaleza jurídica de la regularización no ha cambiado con la reforma; por ejemplo, *vid.*, al respecto, BACIGALUPO ZAPATER, E., *La reforma del delito fiscal...*, *op. cit.*, pp. 1 y ss.; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Delitos contra la Hacienda Pública...*, *op. cit.*, pp. 838 y ss.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I., *Pasado, presente y futuro...*, *op. cit.*, pp. 1 y ss., y VILAPLANA RUIZ, J., *¿De qué hablamos...?*, *op. cit.*, pp. 1 y ss. Señala, por el contrario, que con la reforma la regularización «se convierte en un elemento del injusto del delito fiscal» APARICIO DÍAZ, L., «La nueva reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social», en *Diario La Ley*, n.º 8081, 2013, pp. 1 y ss.

que van más allá de la responsabilidad penal directamente derivada del delito de defraudación tributaria.

A este respecto, es preciso tener en cuenta que el Preámbulo invoca dos razones para justificar la nueva configuración de la regularización: (i) en primer lugar, como ya se ha indicado, pondera cómo la demanda de un abono completo de la deuda tributaria supone la «neutralización» del desvalor de resultado de la conducta delictiva, el «pleno retorno a la legalidad» y el fin de la «lesión provisional del bien jurídico protegido»⁴²; (ii) por otro, señala que con este cambio se persigue también «evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria». Aunque, desde el punto de vista técnico, es más viable –pese a los problemas ya examinados– la fundamentación político criminal de la reforma a partir de la primera de estas razones, entiendo que no es posible obviar la referencia expresa en el Preámbulo a la segunda de ellas. De hecho, a mi juicio, la necesidad de impedir la denuncia de los obligados tributarios que regularizan tiene una importancia crucial en la explicación del empeño del legislador por describir la regularización como un supuesto de desaparición del injusto. Intentaré explicar a continuación brevemente cuáles son las razones por las que considero que esto es así.

En un primer momento cabría pensar que la denuncia a la que se alude en el Preámbulo es la denuncia por el delito de defraudación tributaria (pues no en vano la regularización opera en relación con éste), pero lo cierto es que, en realidad, la concreta configuración técnica de la regularización carece de trascendencia a este respecto. En efecto, ya se considere una causa de exclusión de la punibilidad, una causa de extinción de la responsabilidad penal (como aquí se defiende) o una causa postdelictiva de exclusión del injusto, la efectiva acreditación de la regularización con las exigencias legales es, en todo caso, argumento suficiente para que la Agencia Tributaria se abstenga de presentar cualquier denuncia (en particular, tras la modificación del art. 180.2

⁴² Llama la atención el empleo de esta última expresión en el Preámbulo como fundamento de la desaparición del injusto, pues, como es evidente, la eventual reparación del bien jurídico protegido que se asocia a la regularización podrá suponer, en su caso, no el fin de una «lesión provisional», sino la enmienda o la reparación de una lesión del bien jurídico que fue definitiva –en cuanto tal lesión– desde el momento de la consumación de la conducta típica. Sólo cabría hablar de una lesión provisional del bien jurídico (como hace el Preámbulo) si la consumación de la conducta típica estuviera condicionada a la falta de regularización, pero, como ya se ha indicado, esta descripción de la situación no se ajusta a la redacción del art. 305 CP incorporada por la reforma. Cfr. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Reflexiones sobre la reforma...*, op. cit., pp. 1 y ss.

de la Ley General Tributaria por medio del Real Decreto-Ley 12/2012 examinado en la primera parte de este trabajo)⁴³.

Ello lleva a pensar que, probablemente, la denuncia que contempla el Preámbulo no tiene por objeto la defraudación tributaria, sino otros posibles delitos y, en concreto, el eventual blanqueo de capitales del art. 301.1 CP.

En este sentido, hay que tomar en consideración dos factores importantes:

- (i) en primer lugar, que desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, el art. 301.1 CP tipifica como blanqueo de capitales la conducta de quien posee o utiliza bienes sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva cometida por él o por cualquiera tercera persona. Esta redacción permite, sin forzar en modo alguno la interpretación, afirmar que se incrimina como conducta de blanqueo la mera posesión de los bienes incluso si estos proceden de una actividad delictiva desarrollada por el mismo sujeto que posee los bienes (lo que se suele denominar «autoblanqueo»)⁴⁴;
- (ii) en segundo lugar, que el art. 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 abril, sobre la prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, establece que «la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la hacienda pública» debe considerarse un bien procedente de una actividad delictiva

⁴³ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I., *Pasado, presente y futuro...*, *op. cit.*, pp. 1 y ss., y VILAPLANA RUIZ, J., *¿De qué hablamos...?*, *op. cit.*, pp. 1 y ss. La nueva redacción del art. 180.2 de la Ley General Tributaria habilita a la Administración Tributaria para continuar el procedimiento administrativo «sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni el Ministerio Fiscal» (pese a lo que establece con carácter general el art. 180.1 del mismo texto legal) cuando los hechos objeto de investigación revistan carácter de delito, pero el obligado tributario «haya regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de su deuda tributaria» antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación. IGLESIAS CAPELLAS, J., *La regularización tributaria...*, *op. cit.*, pp. 24 y ss., considera que esta reforma del art. 180.2 de la Ley General Tributaria refuerza la consideración de la regularización tributaria como un supuesto de «atipicidad sobrevenida»; se trata, a mi juicio, de una conclusión arriesgada pues no sólo no hay una conexión legal necesaria entre el mandato de abstención de denunciar y la falta de tipicidad, sino que la ausencia de denuncia es también el procedimiento habitual ante causas de extinción de la responsabilidad penal como la muerte del reo o los casos indubitados de prescripción de la infracción penal.

⁴⁴ Sobre esta cuestión, *vid.* ABEL SOUTO, M., *Blanqueo, innovaciones tecnológicas...*, *op. cit.*, pp. 34 y ss., y QUINTERO OLIVARES, G., «Comentario al artículo 301», en *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, *op. cit.*, p. 1024.

a efectos de calificar como blanqueo de capitales posteriores actividades que tengan a tal cuota como objeto. A mi juicio, aun cuando el art. 301.1 CP no presente estrictamente la estructura de una ley penal «en blanco»⁴⁵, sí se trata de un enunciado legal penal que contiene elementos normativos de carácter jurídico (en cuanto aquí interesa, «actividad delictiva») cuyo contenido, salvo que la propia ley penal establezca otra cosa, debe ser el estipulado en la citada Ley 10/2010. Así las cosas, entiendo que, en abstracto, un delito de defraudación tributaria del art. 305 CP puede ser la «actividad delictiva» previa que genere el bien (ya se trate de devoluciones indebidas o de cuotas defraudadas) objeto del posterior delito de blanqueo. Esta tesis –la posibilidad de que el delito de defraudación tributaria sea la actividad delictiva antecedente al delito de blanqueo– era tradicionalmente postulada por la Fiscalía General del Estado y la Agencia Tributaria en contra de la opinión mayoritaria en la doctrina, que invocaba a tal respecto argumentos (i) técnicos (como el carácter lícito de la posesión original de los bienes –en particular, en el caso de las cuotas eludidas– y, como consecuencia de ello, la ausencia de nexo causal propiamente dicho entre la conducta típica y la generación del bien, nexo causal que constituye un elemento típico del art. 301.1 CP en cuanto éste exige que los bienes «tengan origen en» una actividad delictiva), (ii) constitucionales (como la proximidad a un situación de *bis in idem*, aduciendo que la posesión ulterior del bien parece conatural a los delitos patrimoniales que exigen ánimo de lucro y puede considerarse un hecho posterior copenado), y (iii) político-criminales (conectados con la supuesta perversión del fundamento del delito de blanqueo de capitales en estos casos, alejados de actividades estrictas de «legitimación» de bienes procedentes de actividades delictivas)⁴⁶. La reciente

⁴⁵ Cfr. ÁLVAREZ FEIJOO, M., «Delito fiscal y blanqueo de capitales», en *Legal Today* (en línea), 18-5-2009, disponible en internet: http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales; BACIGALUPO ZAPATER, E., *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Civitas, Cizur Menor, pp. 10 y ss., y BLANCO CORDERO, I., «El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales», en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* (en línea), n.º 11, 2011, pp. 5 y ss.

⁴⁶ En relación con estos argumentos, *vid.*, por ejemplo, ABEL SOUTO, M., *Blanqueo, innovaciones tecnológicas...*, *op. cit.*, p. 35; BACIGALUPO ZAPATER, E., *Sobre el concurso...*, *op. cit.*, pp. 20 y ss.; CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación...*, *op. cit.*, p. 357; DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., *Delito Fiscal y Blanqueo de Capitales*, Francis Lefebvre, Madrid, 2013, pp. 266 y s.; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Defraudación fiscal, blan-

STS 5-12-2012 (RJ 2013/217) ha supuesto un hito indudable en el desarrollo de este debate al afirmar expresamente la posibilidad de que «las conductas típicas de blanqueo descritas en el art. 301 CP puedan recaer sobre la cuota tributaria» y sostener, en consecuencia, la viabilidad de una condena penal por un delito de blanqueo ulterior al delito fiscal (en concurso real) siempre y cuando se puedan diferenciar en el patrimonio del defraudador los bienes que integran la cuota tributaria defraudada, es decir, siempre que se pueda –en los términos de la propia sentencia– «individualizar la cuota en su patrimonio»⁴⁷.

La consideración argumentativa de estos dos factores –que si ya parecían justificados a la luz del tenor vigente tanto de la Ley 10/2010 como del art. 301.1 CP, han visto reforzado su crédito tras la citada resolución judicial– puede a su vez llevar a sostener:

- (i) que quien comete un delito de defraudación tributaria –o, a estos efectos, cualquier delito de carácter patrimonial que re-

queo de capitales y regularización fiscal», en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 155, 2012, pp. 21 y ss.; GÓMEZ BENÍTEZ, J. M., «Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferenciación con el delito fiscal», en *Cuadernos de Política Criminal*, n.º 91, 2007, pp. 15 y ss.; QUINTERO OLIVARES, «El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo», en *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 698, 2006, pp. 1 y ss., y REQUE MATA, S., «¿Puede considerarse el delito fiscal delito previo al delito de blanqueo de capitales», en *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, Coord. ABEL SOUTO, M., y SÁNCHEZ STEWART, N., Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 285 y ss.

⁴⁷ La sentencia sigue la línea argumentativa previamente esbozada, entre otros, por BLANCO CORDERO, I., *El delito fiscal como actividad delictiva previa...*, op. cit., pp. 19 y ss., y CAMPOS NAVAS, D., «Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que el delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo», en *Diario La Ley*, n.º 6383, 2005, pp. 1 y ss. Como era de esperar, la publicación de esta resolución judicial no ha acabado con la discusión doctrinal. Así, por ejemplo, MARTÍN QUERALT, J. B., «La idoneidad del delito de defraudación tributaria como presupuesto del delito de blanqueo de capitales. Una cuestión inquietante», en *Tribuna Fiscal*, n.º 266, mayo-junio 2013, pp. 4 y ss., y MUÑOZ CUESTA, F. J., «El delito de blanqueo de capitales. Alcance después de la reforma del art. 301 por LO 5/2010: autoblanqueo y delito fiscal», en *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 2, 2013, pp. 11 y ss., recogen el argumento que se desarrolla en el Voto Particular que acompaña a la STS 5-12-2012 para insistir en la ausencia de causalidad entre el delito de defraudación tributaria (salvo el consistente en la obtención indebida de devoluciones) y la exteriorización de bienes que puedan constituir el objeto del delito de blanqueo de capitales.

La sentencia aclara que, en estos casos, el bien objeto de blanqueo es la cuota defraudada y no «los rendimientos o base imponible que han motivado dicha cuota», lo que elimina la posibilidad de que se produzca la paradoja denunciada por LUZÓN CAMPOS, E., «Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja McFly», en *Diario La Ley*, n.º 7818, 2012, pp. 1 y ss.

sulte en la incorporación de un bien al propio patrimonio— es, desde el momento siguiente a la consumación y en tanto siga poseyendo los bienes objeto del delito, autor también siempre de un delito de (auto)blanqueo en concurso real con el delito previo; y

- (ii) que la prescripción del delito de blanqueo en la modalidad de posesión no se produce mientras que tal situación se siga prolongando en el tiempo, circunstancia que, en virtud de la regla establecida en el art. 131.5 CP para los concursos reales de delitos, se extendería también al delito de defraudación tributaria aunque hubiera transcurrido ya el plazo de prescripción señalado separadamente para este último⁴⁸.

Si se asume como premisa este argumento, cabría concluir que cualquier regularización del art. 305.4 CP podría constituir una auto-denuncia por un delito de blanqueo de capitales (derivado de la mera posesión de la cuota defraudada) consiguiente a la comisión del delito de defraudación tributaria conectado con la regularización⁴⁹. Y ello porque la interpretación amplia de la expresión «actividad delictiva» adoptada por la Sala 2.^a del Tribunal Supremo en las últimas sentencias (por citar un ejemplo, en la reciente STS 28-1-2010 [RJ 2010\3009], en la que no se exige la existencia de condena previa como requisito para afirmar la existencia de una «actividad delictiva») podría llevar a considerar como tal un ilícito penal de defraudación tributaria objeto de regularización, en el entendimiento de que ni la exclusión de punibilidad ni la extinción de responsabilidad penal serían óbice para su consideración como «actividad delictiva» a efectos del art. 301.1 CP.

Es cierto que un planteamiento de estas características puede encontrarse con problemas técnicos y constitucionales (a este respecto, es preciso subrayar que la referida STS 5-12-12 [RJ 2013/217] no examina específicamente supuestos de blanqueo por mera posesión de la cuota defraudada). No obstante, la referencia expresa en el Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 a la finalidad de evitar la denuncia de quienes regularizan permite sospechar que la desaparición retroactiva de la ilicitud penal que se pretende anudar a la regularización del art. 305.4 CP tiene como propósito (o, al menos, como uno de sus propósitos) reforzar la posibilidad de impugnar

⁴⁸ MARTÍN QUERALT, J. B., *La idoneidad...*, op. cit., p. 7.

⁴⁹ BACIGALUPO ZAPATER, E., *La reforma del delito fiscal...*, op. cit., pp. 1 y ss.; BLANCO CORDERO, I., *El delito fiscal como actividad delictiva previa...*, op. cit., p. 38, y MARTÍN QUERALT, J. B., *La idoneidad...*, op. cit., p. 4.

exitosamente la calificación de una defraudación regularizada como actividad delictiva a efectos del art. 301.1 CP: en este sentido, por muy amplia que termine siendo la interpretación judicial de la expresión «actividad delictiva» en el ámbito de las conductas típicas de blanqueo de capitales, resultaría efectivamente más difícil propugnar su extensión a hechos cuya ilicitud penal ha «desaparecido» como resultado de la regularización⁵⁰.

Ahora bien, si es éste, según creo, uno de los impulsos fundamentales de la nueva caracterización de la regularización a la que aspira la Ley Orgánica 7/2012, resultaría a mi juicio más razonable explicitar el carácter extintivo de la responsabilidad criminal de la regularización –como se ha postulado en la segunda parte de este trabajo– y, o bien extender sus efectos al eventual delito de blanqueo derivado de la posesión de las cuotas defraudadas hasta el momento de la regularización (como ya se hace, por ejemplo, con las irregularidades contables o las falsedades instrumentales cometidas en relación con la deuda tributaria objeto de regularización)⁵¹, o bien la modificación del art. 301.1 CP para restringir a supuestos de actividades delictivas previas de singular gravedad (como el tráfico de drogas) los supuestos típicos de autoblanqueo a través de la simple posesión de bienes con origen delictivo. Se evitaría de este modo sin ambigüedad el evidente exceso punitivo que derivaría de la sanción penal como delito de blanqueo de la mera posesión, incluso transitoria, de la cuota defraudada⁵².

⁵⁰ BACIGALUPO ZAPATER, E., *La reforma...*, *op. cit.*, pp. 1 y ss. MUÑOZ CUESTA, F. J., *El delito de blanqueo...*, *op. cit.*, pp. 11 y ss., incluso, defiende que, con la nueva redacción del art. 305.4 CP, cuando el obligado regulariza «no se habrá cometido el delito fiscal», lo que a su juicio comporta que, incluso si se han realizado conductas típicas de blanqueo más intensas que la mera posesión (como la transformación de los bienes), «no habrá actividad criminal precedente que justifique el delito de blanqueo de bienes». IGLESIAS CAPELLAS, J., *La regularización tributaria...*, *op. cit.*, pp. 24 y ss., atribuye ya este efecto a la reforma del art. 180.2 de la Ley General Tributaria por medio del Real Decreto-Ley 12/2012, toda vez que, como ya se indicó (n. al p. 43), estima que esa modificación abona por sí misma la caracterización de la regularización como un supuesto de «atipicidad sobrevenida».

⁵¹ IGLESIAS RÍO, M. A., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: Arts. 305 a 310 bis CP», en *Estudio crítico sobre el Anteproyecto...*, *op. cit.*, p. 829.

⁵² Cfr. BLANCO CORDERO, I., *El delito fiscal como actividad delictiva previa...*, *op. cit.*, pp. 40 y ss.