



FACULTAD DE DERECHO

EL DELITO FISCAL: ASPECTOS  
CONTROVERTIDOS DE LA  
REGULARIZACIÓN

Autor: Ignacio Tuero Ferrer

5º E-3 D

Derecho Penal

Tutor: Antonio Obregón García

Madrid

Abril 2019

## **RESUMEN**

El presente trabajo pretende hacer un análisis de la regularización tributaria, figura contenida en los artículos 305.1 y 305.4 del Código Penal. Se trata de una institución de uso relativamente frecuente que permite al sujeto que ha cometido un delito contra la Hacienda Pública (o Seguridad Social) revertir su situación y volver a la legalidad. Nos encontramos con una figura bastante controvertida, pues existe una fuerte discusión doctrinal sobre su contenido, requisitos de aplicación y naturaleza jurídica.

Tras analizar los requisitos de aplicación de la regularización y su fundamento jurídico concluimos que la regularización es una institución necesaria para nuestra sociedad, sobre todo por motivos de política criminal y teniendo en cuenta el principio de intervención mínima del derecho penal. Además, a raíz de un estudio detallado de las numerosas interpretaciones doctrinales sobre la naturaleza jurídica de la figura que nos atañe, llegamos a la conclusión de que la regularización puede encajar con la categoría de “causa de extinción de la responsabilidad” recogida en nuestro Código Penal.

**Palabras clave:** regularización tributaria, Derecho Penal, delito fiscal, requisitos de aplicación, política criminal, causa de extinción de la responsabilidad

## **ABSTRACT**

This paper attempts to analyze tax regularization, contained in articles 305.1 and 305.4 of the Criminal Code. This is a relatively frequently used institution that allows the individual who has committed a crime against the Treasury (or Social Security) to reverse his situation and return to legality. This is a rather controversial figure, since there is a strong doctrinal discussion about its content, application requirements and legal nature.

After analyzing the requirements for the application of regularization and its legal basis, we conclude that regularization is a necessary institution for our society, above all for reasons of criminal policy and taking into account the principle of minimum intervention of criminal law. Furthermore, following a detailed study of the numerous doctrinal interpretations of the legal nature of the figure that concerns us, we came to the conclusion that regularization may fit with the category of "cause of extinction of liability" included in our Criminal Code.

**Keywords:** tax regularization, Criminal Law, tax crime, application requirements, criminal policy, cause of extinction of liability

# Índice

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>5</b>
<b>2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL</b> .....	<b>8</b>
<b>1.1 Antecedentes en el orden penal.</b> .....	<b>8</b>
<i>1.1.1. Propuesta del Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983</i> .....	8
<i>1.1.2. Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio</i> .....	9
<i>1.1.3. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre</i> .....	10
<b>1.2 Antecedentes en el orden administrativo.</b> .....	<b>10</b>
<b>2.1 Requisitos Positivos:</b> .....	<b>12</b>
<i>2.1.1 Completo reconocimiento:</i> .....	12
<i>2.1.2 Pago efectivo de las cantidades adeudadas</i> .....	14
<b>2.2. Período de Regularización</b> .....	<b>18</b>
<b>2.3. Requisitos Negativos: las causas de bloqueo</b> .....	<b>19</b>
<i>2.3.1. Bloqueo por notificación de actuaciones administrativas</i> .....	19
<i>2.3.2. Bloqueo por notificación de interposición de querrela o denuncia</i> .....	20
<i>2.3.3. Bloqueo por la notificación de iniciación de diligencias penales</i> .....	21
<i>2.3.4. Cuestión incidental: el archivo de las actuaciones y su efecto en la regularización</i> .....	21
<b>3. FUNDAMENTO DE LA REGULARIZACIÓN</b> .....	<b>23</b>
<b>4. NATURALEZA JURÍDICA DE LA REGULARIZACIÓN</b> .....	<b>27</b>
<b>4.1 La cláusula como causa de atipicidad</b> .....	<b>27</b>
<b>4.2. La cláusula como causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida</b> .....	<b>28</b>
<b>4.3. La cláusula como elemento relacionado con la punibilidad</b> .....	<b>30</b>
<b>4.4. Consecuencias de la entrada en vigor de la ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre</b> .....	<b>32</b>
<b>4.5. La regularización como comportamiento postdelictivo positivo de particular eficacia</b> .....	<b>35</b>
<i>4.5.1 Hechos postdelictivos no dependientes del sujeto activo</i> .....	36
<i>4.5.2. Comportamientos postdelictivos positivos del sujeto activo que no suponen necesariamente reducción o evitación de las consecuencias negativas del delito</i> .....	36
<i>4.5.3. Hechos postdelictivos que mitigan las consecuencias negativas del delito</i> .....	37
<b>5. CONCLUSIONES</b> .....	<b>39</b>
<b>6. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>42</b>
<b>Obras doctrinales</b> .....	<b>42</b>
<b>Jurisprudencia</b> .....	<b>44</b>
<b>Circulares e Informes</b> .....	<b>44</b>

## 1. INTRODUCCIÓN

El objeto de estudio de este trabajo es la figura de la regularización en el delito fiscal (305,1 y 305,4 del Código Penal). Creo necesario el análisis de este instrumento legal a raíz de la reciente reforma en delitos contra la Hacienda Pública introducida por la Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre. Esta reforma ha afectado de forma importante a la institución de la regularización, modificando de forma sustancial el régimen anterior.

Desde su inclusión en nuestro ordenamiento tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, la regularización ha sido una figura sometida a intensos debates doctrinales y reflexiones, pues tiene una naturaleza jurídica muy particular que posteriormente analizaremos. También existen diferentes teorías sobre sus requisitos de aplicación, fundamentación jurídica... en definitiva, se trata de una figura muy controvertida. La última reforma ya mencionada, ha reavivado el debate sobre esta figura, pues los autores con se ponen de acuerdo sobre si se ha producido una modificación en su naturaleza jurídica, o se podía enmarcar en el tradicional enfoque de considerarla una excusa absoluta.

Por otra parte, la regularización es una norma excepcional en nuestro derecho, pues le otorga a la reparación del delito efectos jurídicos que no se otorgan en otros ámbitos del derecho penal y supone un elemento de conexión entre lo jurídico y lo económico. El hecho de que se trate de una figura única en el ordenamiento jurídico le añade interés a nuestro estudio. Además, se trata de un elemento de aplicación frecuente, por lo que la correcta caracterización y delimitación de los supuestos en los que se permite la regularización es una tarea de gran importancia en materia de política fiscal y de lucha contra el fraude tributario.

Por las razones antes apuntadas, el objeto de nuestro estudio es artículo 305 (en concreto, en sus apartados 1 y 4)<sup>1</sup> del Código Penal, que recoge la figura de la regularización con

---

<sup>1</sup> Artículo 305 del CP:1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

respecto al delito de defraudación tributaria, sus requisitos de aplicación y aspectos controvertidos. Además, el Código Penal prevé esta técnica para el delito de defraudación contra la Seguridad Social (art.307.3 CP) y un modelo parecido de reintegro para el fraude de subvenciones (ar.308.5 CP) y el fraude de prestaciones a la Seguridad Social (art. 307 ter.3CP). Esta institución es muy especial dentro del marco de nuestra legislación penal porque se trata de una “comportamiento postdelictivo positivo<sup>2</sup>”, la categoría de postdelictivo proviene de que tiene lugar obligatoriamente después de la consumación de un delito, se denomina positivo porque produce la reparación de la lesión contra el bien jurídico protegido.

Estos aspectos controvertidos serán nuestro objeto de análisis en el presente trabajo, y se van a tratar de manera separada en los diferentes apartados del mismo. En primer lugar, comenzaremos recopilando los antecedentes históricos de la cláusula regularizadora en nuestro ordenamiento, tanto en el orden penal como en el administrativo. Continuaremos explicando los requisitos que se tienen que cumplir para que esta figura produzca sus efectos jurídicos, además de las discusiones doctrinales sobre la aplicación de los mismos. Estos requisitos son de dos tipos: positivos y negativos, como posteriormente se analizará.

En tercer lugar, procederemos con un análisis de la fundamentación jurídica de la figura, es decir, la justificación de su existencia en nuestro ordenamiento. El siguiente apartado

---

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

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.

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.

<sup>2</sup> Gómez Lanz F. J., “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, nº11(2013), págs. 53-80.

será el estudio de la naturaleza jurídica de la regularización, uno de los temas de más importancia en nuestro trabajo pues, en este punto, nos encontramos ante un intenso debate doctrinal. Por último, extraeremos una serie de conclusiones sobre todo lo estudiado anteriormente.

Para la elaboración de este trabajo se ha intentado acudir a una multiplicidad de fuentes, tanto legales como doctrinales y jurisprudenciales. Las fuentes legales a las que hemos acudido para la realización de este trabajo han sido, en su mayoría, el Código Penal y sus posteriores reformas. Se ha recurrido asimismo a las principales obras doctrinales especializadas en la materia, principalmente aquellas que abordan las últimas reformas legales referentes al objeto de estudio, complementadas con la jurisprudencia que lo ha tratado más directamente. En resumen, se ha seguido fundamentalmente un método exegético de ley, con el auxilio de la doctrina existente sobre el tema que nos ocupa.

## **2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL**

### **1.1 Antecedentes en el orden penal.**

La institución de la regularización en delitos contra la Hacienda Pública recogida en el artículo 305,4 del CP es una institución bastante reciente dentro del derecho penal español.

#### ***1.1.1. Propuesta del Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983***

La primera figura<sup>3</sup> que puede guardar alguna semejanza con la regularización actual data del año 1983, en concreto la Propuesta del Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983. En el contenido de este texto se recogen una serie de preceptos identificados por algunos autores como antecedentes históricos a la figura objeto de nuestro estudio:

En primer lugar, esta propuesta recogía una excusa absolutoria en párrafo tercero del art.298: “la pena de prisión no se impondrá si se efectuara el pago con sus recargos dentro de los diez primeros días del procedimiento criminal”.

Esta cláusula era mucho más amplia que la que en este momento prevé el artículo 305.4 CP ya que permitía al acusado evitar la pena prisión pagando el importe defraudado con sus recargos correspondientes, hasta diez días después de la iniciación del proceso. El párrafo cuatro del mismo artículo recoge una serie de limitaciones, con las que el legislador intentaba evitar una total impunidad: “en caso de habitualidad, además de las penas señaladas, se impondrá al agente (...) la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero (...). En este caso no será aplicable la exención prevista en el párrafo anterior. Un sector de la doctrina llegó a argumentar que este precepto podía estar induciendo a defraudar.

---

<sup>3</sup> Bustos Rubio, M., “Cuestiones previas: antecedentes históricos, bien jurídico y momento de consumación delictiva en el delito de defraudación a la seguridad social” Pilar Gómez Pavón y Juan Carlos Ferré Olivé, Tesis Doctoral. La regularización en el delito de defraudación a la seguridad social, Madrid, 2015, pp. 39-43.



En lo relativo al delito contra la Seguridad Social, el artículo 291 de la PANC/1983 recogía lo siguiente: “estas penas se impondrán en su mitad inferior si el obligado al pago abonare la cantidad debida antes de la Sentencia.

### ***1.1.2. Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio***

No obstante, la Propuesta de Anteproyecto anteriormente citada no llegó finalmente a aprobarse. El antecedente en materia penal más cercano<sup>4</sup> a la actual regulación se puede encontrar en la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, que reformaba una serie de preceptos del Código Penal relativos a delitos contra la Hacienda Pública (artículo 305 del vigente Código Penal) y contra la Seguridad Social. Esta reforma afectaba al Código Penal de 1973.

El motivo para realizar esta reforma, recogido en la Exposición de Motivos, fue la necesidad de coordinación de los sistemas sancionatorios penal y administrativo.

En ese momento la Ley General Tributaria, en su artículo 61.3, permitía la dispensa de sanciones tributarias en caso de regularización.

Una parte de la doctrina propuso trasladar esa regularización del ámbito administrativo a la sede penal. El problema radicaba en que ningún precepto penal permitía que una exoneración en materia administrativa pudiese producir efectos en el orden penal. La Ley Orgánica 6/1995 se encargó de resolver este problema de coordinación.

La redacción de la cláusula regulatoria del artículo 305.4 CP condujo a dudas.

Una división de la doctrina entendía que regularizar era presentar una declaración tributaria de rectificación y saldar las cantidades adeudadas con Hacienda, incluyendo interés y recargos previstos en la Ley General Tributaria. Sin embargo, para otro sector regularizar la situación fiscal consistía en el simple hecho de reconocer la deuda y aportar declaraciones y datos contables regulares, dándole la oportunidad a la Administración Tributaria de determinar el tributo y abrir vías ejecutivas.

---

<sup>4</sup> Bustos Rubio, M., “Cuestiones previas: antecedentes históricos, bien jurídico y momento de consumación delictiva en el delito de defraudación a la seguridad social” cit. pp. 42-43.

### ***1.1.3. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre***

La entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995 en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social produjo tres cambios principales<sup>5</sup> en la institución de la regularización: el primero fue condicionar su eficacia al “completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria” resuelve las dudas que se habían planteado anteriormente sobre si el pago de cuota adeudada a Hacienda era necesario para disfrutar de los efectos jurídicos de la regularización. La segunda aportación de esta reforma fue precisar que el reconocimiento y pago se refieren a la “deuda tributaria” y no sólo a la cuota. El tercer cambio crucial previsto es la redefinición de la naturaleza dogmática de la regularización. Esta reforma ha sido objeto de un debate doctrinal sobre si se introducía un cambio en la naturaleza jurídica de la regularización, sustituyendo su tradicional encaje en la figura de excusa absolutoria.

Este debate doctrinal se tratará más adelante.

### ***1.2 Antecedentes en el orden administrativo.***

En el ámbito tributario se habían dado previamente manifestaciones legislativas de regularización, en materia administrativa. Esta regularización administrativa producía una supresión de las obligaciones tributarias a cambio de la presentación de una declaración y realización de un pago extemporáneo, siempre antes de recibir cualquier tipo de notificación administrativa.

Según Iglesias Río<sup>6</sup>, la primera regulación administrativa en esta materia se podía encontrar en el artículo 761 de la antigua Ley de Régimen Local de 1955, que fue seguido por otras disposiciones que permitían a los contribuyentes regularizar sus obligaciones fiscales, con determinados requisitos y plazos (cita regularización fiscal naranja pág. 93). Sin embargo, Iglesias Río afirma que “el punto de inflexión más significativo proviene de la primera versión del art. 61-2 de la Ley General Tributaria”, realizada tras la redacción de la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 46/1985, de 27 de

---

<sup>5</sup> Gómez Lanz, F. J. “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012” cit. pp. 53-80.

<sup>6</sup> Iglesias Río, M.A., “El régimen de la autodenuncia en España” en “La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, pp. 87-104.

diciembre, de Presupuestos Generales del Estado de 1986. Según esa disposición “se exime de responsabilidad administrativa, con exención de sanciones, si el deudor procede al pago extemporáneo, si el deudor procede al pago extemporáneo de la deuda tributaria, siempre que se realice voluntariamente y antes de tener conocimiento formal de cualquier actuación de comprobación o inspección por parte de la Administración”. El objetivo de este artículo consistía en incentivar al pago voluntario de los compromisos fiscales, aún fuera de plazo.

Otro momento muy importante, para Iglesias Ríó en esta fase desarrollo normativo fue el régimen transitorio de regularización que inicia la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Siguiendo motivaciones sobre todo económicas se publica la Disposición Adicional 14ª, que aborda el tema de la regularización de deudas fiscales a través de declaraciones complementarias, aquí se excluían sanciones e intereses de demora, siempre antes de que se interponga una actuación administrativa o judicial de inspección o comprobación. Esta disposición adicional, según Ferreriro Lapatza<sup>7</sup>, trata de “lograr los mayores efectos económico-fiscales que pasaban por la máxima afloración de ‘dinero negro’ y por la regularización de situaciones fiscales anómalas”.

Esta disposición no gozó de buena acogida por parte de la doctrina pues no conseguía crear en los ciudadanos una “conciencia de moralidad fiscal” ni un “funcionamiento transparente y limpio de las relaciones económicas”. Además, estas medidas no aportaron grandes beneficios a la Administración dado su limitado ámbito de aplicación. Este tipo de regularización fiscal sólo se podía llevar a cabo con cuantías inferiores a cinco millones de pesetas.

---

<sup>7</sup> Iglesias Ríó, M.A., “El régimen de la autodenuncia en España” cit pp. 87-104.

## 2. REQUISITOS DE LA REGULARIZACIÓN

La institución de la regularización supone la extinción de la pena prevista en el delito contra la Hacienda Pública condicionada a la realización de ciertas conductas de carácter postdelictivo, siempre que estos se produzcan dentro de unos marcados límites temporales. Para que la exoneración de la pena se lleve a cabo, se deben cumplir dos tipos de requisitos: de carácter positivo, reconocimiento y pago, y de carácter negativo, que no se cumpla ninguna de las causas de bloqueo que “delimita temporalmente la operatividad de la regularización”<sup>8</sup>

### 2.1 Requisitos Positivos:

En primer lugar, para poder optar a la regularización de la situación fiscal, se exigen dos requisitos positivos: el completo reconocimiento y el pago. Estos requisitos son necesarios tanto para el delito de defraudación tributaria como para el delito de defraudación a la Seguridad Social. Ambos requisitos fueron introducidos por la LO 7/2012, de 27 de septiembre, que supuso la última reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

Con anterioridad a la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de septiembre, el Código Penal exigía, de forma imprecisa, que el sujeto *regularizase* su situación con la Hacienda Pública o con la Seguridad Social. Esto dio lugar a una larga discusión doctrinal, pues nadie se ponía de acuerdo sobre la interpretación del término *regularizar*. Nacieron dos líneas doctrinales enfrentadas, las que defendían que el término regularizar implicaba sólo el reconocimiento veraz de la deuda y la que, además del reconocimiento, exigía el pago total de la deuda para el levantamiento de la sanción penal. El legislador en 2012 introdujo los requisitos previamente mencionados, esta solución era previamente defendida por la Fiscalía General del Estado en su circular 2/2009.

#### 2.1.1 Completo reconocimiento:

El primer requisito se trata del completo reconocimiento de la infracción llevada a cabo. Este se lleva a cabo a través de “una manifestación de voluntad *veraz* que rectifique los

---

<sup>8</sup> Bustos Rubio, M., “Requisitos de la Regularización” en Tirant lo Blanch (ed.), “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 269-272.

datos inexactos”<sup>9</sup>. Se trata del *reconocimiento de la deuda*. Según la RAE el reconocimiento, significa confesarse culpable de una acción o falta.

En su momento se planteó el dilema sobre si era posible la realización de una “regularización encubierta”. Con este concepto nos referimos al ingreso extemporáneo sin requerimiento de la Administración, pero sin una manifestación de voluntad que rectifique este ingreso, es decir, sin reconocimiento de la deuda. Antes de la reforma introducida por la LO 7/2012 había un sector de la doctrina que consideraba esta “regularización encubierta” viable en ciertos casos. Sin embargo, la nueva ley zanja este debate, pues exige expresamente el *completo* reconocimiento de la infracción cometida. Por esto, sin una exposición clara de todos los hechos y circunstancias personales que permitan a la Administración determinar la deuda tributaria, la excusa absolutoria que supone la regularización no operará. El motivo de esta previsión recientemente introducida radica en que la Administración no puede saber si se ha hecho una declaración completa y honesta o si se trata de una declaración parcial, producto de la mala fe del que quiere regularizar su situación.

En resumen, el reconocimiento debe permitir a la Administración conocer fielmente la situación previa penalmente relevante, para así poder corregirla fuera de plazo con el cobro de la deuda, intereses y recargos.

Además, como bien recoge el reformado artículo 305,4 del CP, el reconocimiento debe ser total. Esto implica que no se reconocen las “regularizaciones parciales”, pues el motivo de estas puede ser intentar reducir la cuantía de lo defraudado para salir de los límites de la responsabilidad penal.

Con respecto a la legitimación, la LO 7/2012 de 27 de diciembre es muy clara, puesto que alude directamente al “obligado tributario” como sujeto encargado de realizar la regularización. Esto significa que la legitimación para presentar la declaración complementaria recae sobre “al autor del hecho delictivo”. Esto no exime a sus representantes, siempre que cuenten con autorización para ello.

La doctrina entiende que el reconocimiento debe de reconocer de forma clara al sujeto que defrauda, la única tarea que la Administración debe realizar es una simple

---

<sup>9</sup> Ferré Olivé, J. C., “Diez cuestiones Fundamentales” en Tirant lo Blanch. (ed.), Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 306-307.

comprobación de que los datos fiscales son reales y exactos. Existe cierto debate sobre si es obligatorio realizar la declaración a través de los impresos formalizados que emite la Administración y si se puede realizar mediante cualquier otro medio, siempre que reúna las mismas características que los impresos. El profesor Ferré Olivé <sup>10</sup> afirma que, aunque sería preferible regularizar la situación fiscal mediante los impresos emitidos *ex profeso* por la Administración, los requisitos formales no son imprescindibles. Por este motivo afirma que siempre que cumpla las características de veracidad y completo reconocimiento, la regularización será válida, aunque no se realice vía documentos oficiales.

La extraordinaria posibilidad de regularizar se crea por motivos de política tributaria y política económica, que ya veremos más adelante; esta posibilidad está condicionada a la veracidad de los datos que se declaran y a que no se incurra en ninguna causa de bloqueo. Con respecto a la *veracidad*, la doctrina debate sobre ciertos aspectos. El hecho de que se requiera que los datos sean veraces no significa que estos deban de ser totalmente precisos, basta con que la Administración se haga una idea fiel sobre la realidad fiscal del defraudador. En definitiva, que la declaración no verse sobre datos falsos o que puedan dar lugar a error.

Salvo la exigencia de una declaración veraz y de un reconocimiento completo<sup>11</sup>, el Código Penal no añade más sobre los requisitos que debe cumplir el reconocimiento como primer elemento positivo de la regularización. En palabras de Brandariz García<sup>12</sup> : “más allá de esos datos que permiten conocer y cuantificar la obligación incumplida, no parece que el contenido de la comunicación requiera elemento adicional alguno”.

### ***2.1.2 Pago efectivo de las cantidades adeudadas***

El segundo requisito consiste en *el pago efectivo* de las cantidades adeudadas. Como ya se ha mencionado, una gran parte de la doctrina consideraba que el pago iba unido directamente a la idea de regularización, mientras que otro sector defendía que la

---

<sup>10</sup> Ferré Olivé, J. C., “Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” cit. pp. 308-309.

<sup>11</sup> Bustos Rubio, M., “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social” cit. pp 292-294.

<sup>12</sup> Brandariz García, J.A, “Requisitos positivos de aplicación de las cláusulas de regularización postdelictiva” Estudios Penales y Criminológicos, vol. XXIV. “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, Estudios Penales y Criminológicos, vol. XXIV (2002-2003). Cursos e Congresos nº 143, Servizo de Publicacións da Universidade de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 2014, pp. 78-80.

regularización se llevaba a cabo mediante la presentación de declaraciones tributarias extemporáneas, sin necesidad de realizar el pago efectivo de la cantidad defraudada.

Iglesias Capellas formuló una distinción entre el contribuyente que había defraudado y debía reintegrar cantidades indebidamente percibidas, respecto a aquel que había dejado de pagar un impuesto propio.

Según él, en el primer caso la regularización sólo sería posible con el pago total. Sin embargo, para la segunda situación, aquel que no haya pagado un impuesto propio con el reconocimiento de la cuota devengada se apreciaría “la existencia de un derecho de crédito líquido, vencible y exigible para cuya satisfacción la Administración puede conceder al deudor las mismas facilidades de pago que a cualquier otro contribuyente o, en su caso, iniciar el procedimiento de recaudación por vía de apremio”. Finaliza su razonamiento concluyendo que, si en el ámbito tributario no es imprescindible el pago para regularizar la situación de deudor, tampoco debería serlo en sede penal<sup>13</sup>. Esta postura fue apoyada por un pequeño sector de la jurisprudencia, por ejemplo la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 12 de mayo de 1998 (EDJ 1998/65120): “*El hecho de presentar tales declaraciones y sin ocultar datos es suficiente a efectos penales para considerar que se ha producido una regularización de la situación tributaria*”.

Sin embargo, el Tribunal Supremo fijó una jurisprudencia muy consolidada que exigía el pago efectivo de la deuda tributaria como una condición indispensable de impunidad. De esta manera, el pago es “el único medio eficaz para anular la impresión negativa que la conducta criminal causo en la sociedad<sup>14</sup>”. En este sentido se ha pronunciado la Sala 2ª del Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de julio de 2002 (EDJ 2002/29076), en su Sentencia de 30 de abril de 2003 (EDJ 2003/25275):

Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento actual, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo un incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud.

---

<sup>13</sup> Iglesias Capellas, J. “La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública” Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF) Núms. 341-342 (agosto-septiembre 2011), pp. 80 y ss.

<sup>14</sup> Romero Dupla, C, “Causas de justificación. La regularización tributaria” en García Tizón López, A (Dir.) Y Bal Frances, E (Coord.) Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Madrid, Ministerio de Justicia, p. 201.

Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación.

La Fiscalía General del Estado también dio su opinión al respecto en la Circular 2/2009 Sobre la interpretación del término *regularizar* en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal: “[...] *una vez consumado el delito, la mera rectificación de datos falseados o incorrectos no garantiza que el perjuicio patrimonial vaya a ser efectivamente reparado y no es suficiente para compensar el completo desvalor del hecho antijurídico*”.

Aunque la jurisprudencia afirmó que la realización del pago era necesaria, la doctrina siguió dividida. Esta vez el debate giraba en torno a si se podía realizar un pago parcial o si era necesario uno total. El primer sector de la doctrina, con anterioridad a la reforma operada por la LO 7/2012, consideraban necesario el pago *parcial o fraccionado*. Sobre todo, se le daría esta oportunidad a personas con dificultades económicas que solicitasen un aplazamiento del pago<sup>15</sup>.

Lo que en todo supuesto estaba prohibido era permitir el pago de cantidades fraccionadas para que el deudor consiguiese reducir su deuda con la Administración hasta tal punto que la nueva deuda contraída se saliese del supuesto exigido por el precepto penal, para escapar de las responsabilidades penales y manteniendo las sanciones administrativas.

Para la jurisprudencia y la Fiscalía, este tipo de pagos sólo servían para atenuar la responsabilidad penal. Se puede observar en la Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2005 (EDJ 2005/188308): “*una pretendida regularización que incurra en manifestaciones falaces resultará ineficaz (...) como ocurrirá igualmente con la regularización parcial que buscará rebajar la cuota tributaria defraudada por debajo del límite.*”

El otro sector defendía la necesidad del pago completo y total. En aquel momento la doctrina mayoritaria defendía esta opinión. El pago debía contener, además de la deuda

---

<sup>15</sup> Carreras Manero, O. “La cláusula de regularización tributaria como causa de exclusión de responsabilidad en el delito contra la Hacienda Pública”. Civitas, Revista española de derecho financiero. 2012 pp. 55. y ss.



tributaria, los intereses de demora y los recargos previstos por la ley, que son aquellos previstos en el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria.

Este debate consiguió resolverse a raíz de la reforma de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, pues su redacción exigía el completo reconocimiento y pago como requisitos esenciales para poder regularizar. El problema surge cuando aparecen nuevas dudas de interpretación, sobre si el “completo pago” incurre únicamente a la deuda tributaria o también se está refiriendo a los intereses de demora y recargos previstos por el artículo 27.2 de la LGT.

El tema parecía zanjado antes de la reforma (se consideraba necesario el pago de intereses y recargos), sin embargo, posteriormente surgieron nuevas interpretaciones y argumentos que las sostienen. Todo esto surgió porque la LO 7/2012 no regula de forma idéntica las regularizaciones en el delito de defraudación tributaria (art. 305.4 CP) y de defraudación a la Seguridad Social (art. 307.3 CP), respecto al reintegro en el fraude de subvenciones (art. 308.5 CP) y en el fraude de prestaciones a la Seguridad Social (art. 307 ter 3 CP). En el delito de subvenciones la norma exige de forma expresa “la devolución de las subvenciones (...) incrementadas en el interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento en que las percibió”. Además, el delito de fraude de prestaciones del Sistema de Seguridad Social tiene una redacción parecida. En cambio, los dos primeros supuestos no mencionan en su articulado nada sobre dichos incrementos de la cantidad adeudada.

Bustos Rubio<sup>16</sup> indica que para resolver este debate es necesario acudir al concepto de *deuda* que contempla normativa extrapenal que sea aplicable en cada supuesto. Por esto, el delito de defraudación tributaria debe incluir los intereses de demora y los recargos, porque el artículo 50 de la LGT lo recoge de esa manera. De la misma manera, en la regulación de la Seguridad Social no se define el concepto de la deuda por lo que no pueden quedar comprendidos los intereses y recargos. Estos serán exigibles en vía administrativa.

---

<sup>16</sup> Bustos Rubio, M., “La regularización en el ...” cit. pp. 447-452.

El pago debe realizarse de forma íntegra y en el mismo momento en el que se realiza la regularización. No hay apoyo legal que permita realizar el pago de forma posterior ni de forma fraccionada.

## **2.2. Período de Regularización**

Este período nace en momento en que se consuma el delito y finaliza con la aparición de alguna de las “causas de bloqueo” que posteriormente se explicarán o con la prescripción del delito. En cuanto se comete el delito tributario nace un plazo de tiempo en el que el deudor puede, mediante una declaración adicional o una manifestación de voluntad con su correspondiente pago, lograr la regularización de su situación fiscal y quedar exento de toda pena.

En este momento surge el problema de la “regularización del quinto año”<sup>17</sup>. La prescripción del delito fiscal es de cinco años, mientras que la Administración sólo tiene cuatro años para determinar la deuda tributaria. Esto crea una situación dudosa porque, una vez que hayan pasado cuatro años desde la comisión del delito la administración pierde su derecho para determinar la deuda del defraudador, por lo que éste no se ve obligado a regularizar su situación, le vale con esperar un año más para que el delito que ha cometido prescriba. Para solucionar este vacío, el Tribunal Supremo argumentó que estos dos plazos de prescripción eran perfectamente compatibles: en su sentencia de 22 de abril de 2004 (EDJ 2004/238787):

El hecho de que la Administración haya perdido su derecho a determinar la deuda tributaria no nos hace hablar de inexistencia de responsabilidad penal ni de “atipicidad sobrevenida”, “debe rechazarse el fundamento de la resolución impugnada que funda la inexistencia de responsabilidad penal o atipicidad sobrevenida del delito fiscal en la supuesta prescripción de la deuda.

Al seguir habiendo responsabilidad penal, aunque haya prescrito el plazo de la Administración para determinar la deuda tributaria, el derecho de regularización sigue vigente. Así se recoge en el artículo 305.4 del CP modificado por la LO 7/2012.

Por otra parte, la realización de una regularización extemporánea o fuera de plazo no exime de toda responsabilidad penal, pero el tribunal puede tener en cuenta esta situación para la aplicación de una circunstancia atenuante genérica. Esta circunstancia atenuante

---

<sup>17</sup> Ferré Olivé, J. C. “Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit. pp. 316-18

se podría aplicar de forma independiente a la atenuante facultativa por reparación del daño y confesión dentro de un plazo determinado prevista en el artículo 305.6 CP.

### **2. 3. Requisitos Negativos: las causas de bloqueo**

Para que la regularización surja su efecto eximente, el Código Penal exige voluntariedad. La voluntariedad en la regularización se consigue cuando no se concurre en ninguna de las causas de bloqueo. El Código Penal recoge tres causas de bloqueo: notificación de actuaciones inspectoras por parte de la Administración correspondiente; notificación de la interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, el letrado de la Seguridad Social o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local que corresponda en cada caso; y notificación de iniciación de diligencias penales. Esto se podría resumir en que el bloqueo comienza cuando el sujeto que ha defraudado tiene conocimiento formal del incido de actuaciones o de la interposición de la denuncia.<sup>18</sup>

#### ***2.3.1. Bloqueo por notificación de actuaciones administrativas***

La primera causa de bloqueo es el bloqueo por notificación de actuaciones administrativas, esta es la causa principal recogida en el artículo 305.4 de Código Penal. Se trata de la notificación por parte de Administración Tributaria del comienzo de actuaciones de comprobación con el fin de determinar la duda tributaria que se está dejando de ingresar. Los artículos 307.3, 307 ter 3 y 308.5 CP recogen de una manera similar esta causa de bloqueo con respecto a las deudas contraídas con la Seguridad Social, con respecto al control de las prestaciones del Sistema de Seguridad Social y al control de subvenciones, respectivamente. Como ha señalado Querlat Jiménez<sup>19</sup>, “por exigencia de la letra de la ley las actuaciones administrativas

Este sistema ha sido discutido por la doctrina, pues puede dar lugar a un sistema que presione en favor de los objetivos de pronto pago y que permita eludir el ámbito penal.

En resumidas cuentas, los artículos enunciados exigen que la regularización se realice con anterioridad a la notificación por parte de la Administración del inicio de actuaciones

---

<sup>18</sup> Iglesias Río, M.A. “La cláusula de regularización tributaria y relativa a las subvenciones de los arts. 305.4 y 308.4 del Código Penal” en AAVV (Octavio de Toledo coord.) “Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 307.

<sup>19</sup> Bustos Rubio, M. “La regularización en el delito de ...” cit. pp. 335-360.

inspectoras. Es obligatorio que esta notificación formal se realice conforme a lo exigido en los arts. 40 y cc. de la ley 39/2105 de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común (LPAC), sin perjuicio de lo que pueda exigir la legislación sectorial.<sup>20</sup>

Según Ferré Olivé, se podría aceptar la situación en la que el sujeto realice una regularización de urgencia si ha conocido el inicio de las actuaciones de investigación por parte de la Administración a través de otra vía. Aunque se pierda el requisito de la espontaneidad, el autor considera que “el resultado desinclinador debe ser respetado porque es lo que con claridad señala la ley al respecto, lo que sin duda aportará seguridad jurídica”.

Otro sector doctrinal considera que la notificación formal podría ser sustituida por cualquier vía que haya permita al defraudador conocer el inicio de las actuaciones de investigación. Así se garantizaría la espontaneidad del sujeto a la hora de regularizar.

### ***2.3.2. Bloqueo por notificación de interposición de querrela o denuncia***

Esta causa de bloqueo es subsidiaria a la primera, pues sólo tendrá efecto en ausencia de notificación formal del inicio de actuaciones de investigación por parte de la Administración, es decir, si no se cumple el primer requisito de bloqueo explicado. Los sujetos que normalmente pueden interponer querrela o denuncia son: el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, el Letrado de la Seguridad Social o el representante de la Administración Autonómica, foral o local de que se trate. La notificación de las mismas debe realizarse conforme a los requisitos de los arts. 118, 166 y cc. LEC:

En algunos casos, aunque muy poco usuales la denuncia puede ser presentada por otro sujeto distinto a los enunciadados, como particulares u otros sujetos no contemplados en el precepto. En esos no casos no se trata de una causa de bloqueo, por lo que se mantiene vigente la posibilidad de regularizar. Esto se regulo de esta manera para que un particular pueda amenazar al defraudador con denunciarle y imponerle chantajes o negociaciones al margen de la ley.

---

<sup>20</sup> Martínez-Buján Pérez, C. “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”. Ed. Tecnos. Madrid, 1995 pp. 147 y ss.

### ***2.3.3. Bloqueo por la notificación de iniciación de diligencias penales***

La última causa de bloqueo prevista por los artículos ya mencionados del Código Penal tiene lugar cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que permitan al sujeto tener *conocimiento formal* del inicio de las diligencias. Con conocimiento formal se refiere a que el presunto defraudador conozca personalmente los hechos que se le imputan. Esto tiene lugar cuando reciba una notificación que le cite a declarar como investigado ante las autoridades jurisdiccionales. Las mencionadas diligencias pueden ser instadas de oficio o por los particulares, ya que la interposición de denuncia por los particulares, como se ha explicado en el párrafo anterior, no supone una causa de bloqueo. Si esta denuncia es admitida y tramitada por las autoridades judiciales o el Ministerio Fiscal se convertirá en causa de bloqueo de la regularización.

### ***2.3.4. Cuestión incidental<sup>21</sup>: el archivo de las actuaciones y su efecto en la regularización***

Una cuestión que podemos encontrar en las tres circunstancias de bloqueo consiste en la respuesta a qué debe ocurrir cuando la investigación en sede administrativa, la interposición de denuncia o querrela, o el inicio de diligencias concluyen en archivo o sobreseimiento del caso sin descubrir si se ha realizado fraude o no.

En este caso, la doctrina ha llegado a un consenso. El archivo de la causa abrirá de nuevo el plazo de regularización dentro de los límites establecidos en el Código Penal. Para Bustos Rubio<sup>22</sup>, esta interpretación es muy acertada. Ante la dificultad de la Administración o de los órganos judiciales para determinar los hechos, por ejemplo, por la ausencia de pruebas válidas, el sujeto que ha defraudado es consciente de qué es muy difícil que su situación irregular se descubra, por lo que podría dejar su situación al margen del Derecho con suma facilidad. Si, al contrario, posteriormente decide regularizar su situación, se puede afirmar que el retorno a la legalidad es totalmente espontáneo o voluntario.

---

<sup>21</sup> De esta manera lo denominó Bustos Rubio, M. en “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social” cit. pp. 393-395

<sup>22</sup> Bustos Rubio, M. *Ibíd.*



### 3. FUNDAMENTO DE LA REGULARIZACIÓN

La regularización ordinaria tiene su justificación en el cumplimiento de objetivos de política tributaria y política criminal<sup>23</sup>. Esto quiere decir que, por una parte, se utiliza este instrumento para que la Administración recupere dinero oculto (objetivos recaudatorios) y, por otra parte, se considera la regularización como una vía para introducir las “nuevas teorías jurídica penales de la reparación, el desistimiento y el arrepentimiento activo” (perspectiva político criminal). El planteamiento político fiscal tiene su origen en países<sup>24</sup> en los que el Derecho tributario era más simple que en la actualidad<sup>25</sup>, pero la Administración tenía muchas dificultades de recaudación. Esto hacía necesario crear un precepto que motivase a los contribuyentes a volver a la legalidad e incrementar su moralidad fiscal.

Esta figura permite que el sujeto que ha defraudado, a través de una conducta positiva posterior a la comisión del delito, evite la imposición de una pena. La regularización afecta a varios intereses. En primer lugar, a la Hacienda Pública, pues le permite recuperar los bienes de los que se le ha privado y le pertenecen. En segundo lugar, esta situación también es beneficiosa para la Administración de Justicia, ya que se ahorra la celebración de un proceso penal, en muchas ocasiones largo y costoso. En tercer y último lugar, la regularización beneficia al sujeto que regulariza su situación, pues se evita toda persecución penal.

Esta institución es bastante polémica, pues trata de diferente forma a aquellos que cometen un delito fiscal con respecto a los que cometen cualquier otro delito. Aunque nuestra legislación prevé el arrepentimiento en otros delitos, no se trata de forma similar. En muy pocos delitos el arrepentimiento supone un levantamiento total de la pena, normalmente, en estos casos actuarían los atenuantes genéricos del Código Penal. Se han llegado a plantear dudas sobre la constitucionalidad de esta figura pues la regularización extingue la responsabilidad criminal una vez se ha consumado el delito contra la Hacienda Pública, mientras que, en otros delitos similares, como la estafa, opera como un

---

<sup>23</sup> Bustos Rubio, M. “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social” cit. pp. 175 y ss.

<sup>24</sup> En Alemania se llevó a cabo una reforma fiscal en el año 1949 que agravó considerablemente las penas para determinados delitos fiscales y flexibilizó los requisitos exonerativos de la “autodenuncia” para luchar contra la baja moralidad fiscal en el periodo de posguerra

<sup>25</sup> Iglesias Río, M.A., “La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria”, pp. 193 y ss.

atenuante<sup>26</sup>. Sin embargo, los tribunales nacionales afirman que no se ha producido ninguna violación de los preceptos constitucionales, aquello que la Constitución prohíbe en su artículo 14 (principio de igualdad) es tratar de manera diferente a dos supuestos de hecho iguales<sup>27</sup>, cosa que en este caso no ocurre. Aquí es importante hacer hincapié en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 18 de julio de 1997 (JT 1997/982): *“la regularización es un mecanismo legal que ha permitido una importante afloración de rentas ocultas y unos mayores ingresos públicos que los derivados de no haberse usado, lo que hace proporcional y no desmedido su uso en relación al fin”*.

Pese a las numerosas dudas sobre su constitucionalidad, el trato diferenciado que recibe la cláusula regularizadora está justificado porque los delitos contra la Hacienda Pública tienen unas singularidades que los separan de otros delitos. Por esta razón, la doctrina se ha preocupado por encontrar un fundamento sólido y aceptable para la regularización.

De esta forma, la regularización permite al defraudador reparar a la víctima del delito, es decir, ayuda a que la Administración Tributaria cumpla sus objetivos recaudatorios. Esto supondría una falta o disminución de la necesidad de pena (fundamento político criminal). Además, el objetivo principal es la recuperación del dinero oculto, una finalidad puramente recaudatoria (fundamento político fiscal). Esta misma finalidad se puede apreciar en los otros casos mencionados tanto en el fraude de subvenciones como en el delito contra la Seguridad Social.

Los detractores de la tesis del fundamento fiscal de la regularización critican que la consecución de la finalidad recaudatoria de la Administración paga el coste de renunciar al postulado, que se suele tomar como innegable en el Estado de Derecho, de la obligación pública de perseguir penalmente todos los delitos. En palabras de Streck <sup>28</sup> “el Estado vende la sanción penal a cambio de dinero fiscal”. Para Iglesias Río, este es uno de los puntos débiles de la institución de la regularización. Sin embargo, Lenckner argumenta

---

<sup>26</sup> Pérez Martínez, D, “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización tributaria” en Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Madrid, Ministerio de Justicia, 2004. p. 213.

<sup>27</sup> \*STC 76/1990 (RTC 1990/76): *“el principio de igualdad ante la Ley no prohíbe cualquier diferencia de trato establecida por el legislador, sino sólo las diferencias de trato en situaciones que puedan considerarse iguales y que carezcan de una justificación objetiva y razonable”*.

<sup>28</sup> Streck, M., “Praxis der Selbstanzeige”, DStR 1985, pp. 9 y ss., citado en Iglesias Río, M.A. “El régimen de la autodenuncia en España” pp. 97 y ss.



que “no se trata una cuestión de justicia, sino de adecuación al fin”<sup>29</sup>. En España, uno de los autores que más ha defendido la fundamentación fiscal para la figura de la regularización es Sánchez-Ostiz Gutiérrez<sup>30</sup>. El autor pone de relieve que el legislador pretende construir una auténtica conciencia fiscal en los ciudadanos por medio de mecanismos ajenos a los tradicionales (administrativos, tributarios), uno de ellos sería el Derecho Penal que viene a asumir una *función pedagógica*. Según el autor, “de un Derecho Penal concebido como ‘la barrera infranqueable de la política criminal’ [...] hemos pasado a un Derecho Penal que modifica su fisionomía y sus facetas para adaptarse a las necesidades de una política tributaria”.

Con respecto a la fundamentación penal de la regularización, Bustos Rubio y Alcácer Guirao<sup>31</sup> defienden que el Derecho Penal no puede ser sólo individual, sino social. De aquí nace la necesidad de buscar el fundamento de todo comportamiento postdelictivo reparador, entre los que encontramos la regularización. Si esta causa resulta explicable desde los fines de la pena, no hay problema para reconocer que existe un interés político criminal del Estado en la reparación. Cuando el que ha defraudado realiza las acciones necesarias para retornar a la legalidad (regula su situación tributaria) está actuando como un “modelo a seguir” para el resto de personas que han cometido un delito de este tipo y están a tiempo de revertir su situación. Esta figura se basa en “la idea de una reparación que hace disminuir la trascendencia del hecho”<sup>32</sup>. Con esto nos referimos a que lo que el legislador busca con esta figura es eximir de responsabilidad criminal a los contribuyentes que hayan decidido, de forma voluntaria y espontánea, volver a legalidad con todas las consecuencias que esto conlleva: hacer frente a sus obligaciones fiscales y a las consecuencias de su incumplimiento en materia tributaria.

Además, Bustos Rubio<sup>33</sup> opina que la institución de la regularización se apoya en la “innecesaridad de pena” que se pone de manifiesto tras la ejecución, por parte del sujeto que ha delinquido, de un comportamiento postdelictivo positivo. Aquí es necesario tener

---

<sup>29</sup> Lenckner, T., Schumann, H., Winkelbauer, W., “Grund und Grenzen der strafrechtlichen Selbstanzeige im Steuerrecht und das Wiederaufleben der Berichtigungsmöglichkeit im Fall der Aussenprüfung”, *Wistra* 1983, pp. 172 y ss. citado en Iglesias Río, M.A. “El régimen de la autodenuncia en España” pp. 97 y ss.

<sup>30</sup> Sánchez-Ostiz Gutiérrez. “La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria” Thomson Reuters Aranzadi, 2002, España, pp. 49-50.

<sup>31</sup> Alcácer Guirao, R. “La reparación en Derecho Penal y la atenuante del artículo 23. 5º CP. Reparación y desistimiento como actos de revocación” en *Revista del Poder Judicial*, tercera época, nº 63, tercer trimestre de 2001, pp. 71-119.

<sup>32</sup> Auto del TS de 19 de julio de 1997 (RJ 1997/7842), fundamento jurídico duodécimo.

en cuenta el principio de *última ratio*, inspirador del derecho penal actual. De esta manera, la regularización pone de manifiesto el respeto a la intervención mínima del derecho penal. Esto significa que, si la pena no es un recurso absolutamente necesario, se debe de retirar la punición de la conducta. Según el autor, el sujeto que comete el delito sigue siendo merecedor de pena, pero esta pena ya no es necesaria pues sus fines han sido, en gran medida, alcanzados.

#### **4. NATURALEZA JURÍDICA DE LA REGULARIZACIÓN**

Desde el momento en que la cláusula regulatoria se introdujo en nuestra regulación penal, se ha creado un intenso debate doctrinal acerca del carácter y naturaleza jurídica de la misma. En la actualidad parece que esta discusión ha perdido un poco de fuerza, aún existen opiniones contrapuestas e la doctrina penal. Aunque la mayoría de autores consideren esta figura como una excusa absolutoria, esta discusión aún no se ha cerrado. Además, a todo esto se le ha sumado el hecho de que la reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, la discusión sobre la naturaleza jurídica de la regularización ha resurgido.

Es entendible que esta cuestión se haya debatido mucho, ya que en el momento que se introdujo esta figura en nuestro Ordenamiento no existían precedentes ni figuras semejantes en el Código Penal español. Por esta razón, Sánchez-Ostiz Gutiérrez<sup>34</sup> denominó a la regularización como un “cuerpo extraño” dentro del Derecho penal. En el siguiente apartado pasaremos a analizar las teorías más relevantes sobre su naturaleza jurídica.<sup>35</sup>

##### **4.1 La cláusula como causa de atipicidad**

Un pequeño sector doctrinal argumenta que la cláusula regularizadora se trata de una causa de atipicidad del delito de defraudación tributaria<sup>36</sup>. Los partidarios de esta teoría entienden que el delito no se ha consumado con la mera evasión de impuestos o defraudación o cuando ha finalizado el plazo legal para el ingreso de las cuotas, ya que si entendiesen que en ese caso el delito ya se hubiese perfeccionado no podríamos hablar de atipicidad. Para estos autores el delito se comete cuando la Administración dirige contra el defraudador algún acto de liquidación, hasta ese momento el sujeto puede regularizar su situación por lo que no habría nacido el tipo penal.

En definitiva, los autores que apoyan esta teoría identifican el momento de consumación del delito con la aparición de las a explicadas “causas de bloqueo” (notificación por parte

---

<sup>34</sup> Sanchez-Ostiz Gutiérrez, P., “La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria” Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, pp. 151-152.

<sup>35</sup> Bustos Rubio, M. “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social” cit. pp. 76-173

<sup>36</sup> Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J.M., “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio” Revista de Actualidad Jurídica Aranzadi, nº239, marzo de 1996, p. 5

de la Administración del inicio de actividades inspectoras, denuncia o querrela interpuestas por el Ministerio Público o por el Letrado de la Seguridad Social, actuaciones por parte por parte del Ministerio Fiscal o Juez que permitan al sujeto tener conocimiento forma del inicio de las diligencias).

La doctrina que acabamos de presentar defiende que la figura de la cláusula que estamos analizando se relaciona muy estrechamente con la institución del *desistimiento de la tentativa*, que podemos encontrar en el art.16.2 CP:

Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito.

Como se ha explicado, esta tesis defiende que la consumación del delito no se produce hasta que no nos encontramos ante alguna “causa de bloqueo”, antes de que esto ocurra el defraudador tiene libertad para regularizar su situación. Por esto, estos autores defienden que “todo comportamiento previo del sujeto supone un desistimiento voluntario del hecho intentado”<sup>37</sup>.

Esta teoría ha sido criticada por autores como Merino Jara y Serrano González de Murillo. Estos autores afirman que nos encontramos ante un tipo penal ya perfeccionado, en el que la fase de tentativa ya ha concluido por lo que “no cabe el desistimiento del delito consumado. Aquello que apoyan esta tesis sitúan el momento de consumación del delito en un instante anterior a la aparición de “causas de bloqueo”, por este motivo, para ellos la figura de la regularización no guarda relación con el desistimiento de la tentativa<sup>38</sup>.

#### **4.2. La cláusula como causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida**

Existe otra corriente de pensamiento jurídico que afirma que la figura de la regularización supone una causa de exclusión de a antijuridicidad de la defraudación. El máximo de representante de esta postura es Queralt Jiménez, quien defiende que la regularización, a pesar de aparecer tras la consumación del delito, surge como una causa que elimina o excluye el carácter antijurídico del delito. Cuando un sujeto defraudador regulariza su

---

<sup>37</sup> Morillo Méndez, A. “Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública.” Ed. Praxis, Valencia, 2000, pp.212-213.

<sup>38</sup> Merino Jara I., Serrano González de Murillo, J.L., “El delito fiscal” Ed. Edersa, Madrid, 2004, p. 132.

situación correctamente, con su actuación elimina o desplaza los “elementos estructurales de la categoría de antijuridicidad”, es decir, el daño que vendría a compensarse o repararse. Según el autor, desaparecido el daño, desaparecida la antijuridicidad.

Sin embargo, Queralt Jiménez recalca que no nos encontramos ante una causa de justificación como tal, pues la regularización sólo se puede realizar pos facto (una vez se haya perfeccionado el hecho delictivo). Para el autor a pesar de no concebirse como una causa de justificación propia, la regularización “viene a eliminar lo antijurídico del delito”. Por esto, el instrumento analizado se considera una tipología de causa de levantamiento retroactivo de la antijuridicidad o una causa de exclusión de antijuridicidad sobrevenida, el autor la llega a calificar como “antijuridicidad de quita y pon”<sup>39</sup>.

Una de las críticas más relevantes a esta teoría fue la expuesta por Iglesias Río<sup>40</sup>, afirmando que “la regularización debe situarse más allá de los elementos estructurales del delito, dejando inalterada la influencia sobre el contenido de lo injusto”. Esta objeción se basa en que la figura de la regularización entra en juego una vez se ha consumado el delito, por lo que esta no podría afectar retroactivamente al carácter de antijurídico del hecho.

Por otra parte, Pozuelo Pérez añade que la principal crítica a estas teorías es la existencia de un delito consumado con el que se fijan las categorías del delito (entre las que está la antijuridicidad), por este motivo la consumación sería un “obstáculo insalvable” a la hora de defender los planteamientos<sup>41</sup>.

Sin embargo, ambas críticas llegan al mismo punto de partida: negar que la regularización pueda afectar a la antijuridicidad del delito porque se ha producido la consumación del delito no sirve para desmentir las opiniones que entienden que los actos posteriores al delito si pueden modificar o hacer desaparecer la antijuridicidad.

La autora Faraldo Cabana va un paso más allá. Según ella la diferencia fundamental radica en que aquel que obra bajo una causa de justificación lo hace en “un régimen de

---

<sup>39</sup> Queralt Jiménez, J. J. “Derecho penal español, parte especial.” Ed. Atelier, libros jurídicos, 6º edición, revisada y actualizada, Barcelona 2010, pp. 812-814.

<sup>40</sup> Iglesias Río, M. A. “Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria.” Revista de Derecho Penal nº 13, septiembre de 2004, pp. 65-86.

<sup>41</sup> Pozuelo Pérez, L. “El desistimiento de la tentativa y la conducta postdelictiva” Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 348.

preeminencia jurídica cuya manifestación más notable radica en que los afectados por su actuación justificada no se pueden oponer”. En el otro extremo, la existencia de un comportamiento postdelictivo, implica que el sujeto no tenía derecho a ejecutar el hecho en el momento de hacerlo. El acto llevado a cabo no es legítimo cuando se comete, al contrario que con las causas de justificación<sup>42</sup>

### **4.3. La cláusula como elemento relacionado con la punibilidad**

El sector mayoritario de la doctrina opina que la naturaleza jurídica de la figura que estamos analizando es la de “excusa absolutoria”. También la jurisprudencia ha coincidido a la hora de determinar que la regularización es una excusa absolutoria<sup>43</sup>. En el Fundamento de Derecho Decimosegundo del Auto de Tribunal Supremo de 19 de julio de 1997 se opta por situar la figura en el ámbito de la punibilidad: “el antecedente judicial de la reforma, por lo que a Europa se refiere, está en la Sentencia del Tribunal Supremo de Alemania de 11 de noviembre de 1958, en la idea de garantizar la no punibilidad cuando el infractor, corrigiendo o complementando sus declaraciones, se sitúa ante las autoridades fiscales de la misma manera que si hubiera declarado formalmente desde el principio”<sup>44</sup>.

En los últimos tiempos se ha preferido, sin embargo, el empleo del calificativo más preciso de “causa de levantamiento o anulación de la pena”. Enfatizándose así el hecho de que la regularización requiere de un comportamiento postdelictivo positivo del que depende la cancelación de la pena nacida por un delito previamente perfeccionado.

Como ha afirmado el Tribunal Supremo, se ha optado por introducir a la regularización dentro del ámbito de la punibilidad. Para Gómez Rivero<sup>45</sup> la punibilidad se define como “la posibilidad legal de aplicación de una pena al cumplirse los presupuestos legalmente necesarios para que un injusto culpable pueda ser castigado”. Nos referimos a elementos que no entran en las categorías de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, pues no cumplen las funciones que estas categorías tienen asignadas (dogmáticas y político-

---

<sup>42</sup> Faraldo Cabana, P. “Las causas de levantamiento de la pena.” Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 84-85.

<sup>43</sup> Sirvan de ejemplo las siguientes sentencias: TSS: STS de 28 de octubre de 1997, Sala 2ª, FJ 41º (Tol 73465), la STS de 29 de septiembre de 2000, Sala 2ª, FJ 2º (Tol 10872), la STS de 17 de noviembre de 2000, Sala 2ª, FJ 2º (Tol 8027), STS de 30 de octubre de 2001, sala 2ª, FJ 9º (Tol 129107), entre otras.

<sup>44</sup> ATS de 19 de junio de 1997, Sala 2ª, FJ 12º (Tol 44046).

<sup>45</sup> Gómez Rivero, M. C., “Nociones fundamentales de Derecho Penal, parte general” (adaptado al EESS), Ed. Tecnos 2ª edición revisada y puesta al día conforme a la LO 5/2010, Madrid, 2010, p. 305.

criminales), por lo que tendrían cabida en una nueva categoría, la punibilidad. Dentro de esta categoría podemos encontrar a las *excusas absolutorias*, que son causas que excluyen la aplicación de la pena.

Se trata de la compilación de una serie de supuestos negativos en los cuales el legislador ha decidido que no es necesaria una condena penal, aun reuniéndose los requisitos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Tradicionalmente se ha enmarcado a la regularización como una excusa absoluta. Además, esta naturaleza jurídica se había explicado de forma bastante clara a través de la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado<sup>46</sup> : “Las previsiones a que se refieren los párrafos cuarto del art.305 y tercero del art.307 del Código Penal, constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la realización del delito. Así pues, la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad, dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento postdelictivo positivo”. En la misma dirección se manifestó el Consejo general del Poder Judicial a través de su Informe de 28 de junio de 2012<sup>47</sup>: “la regularización prevista en el mencionado precepto como excusa absoluta tiene por finalidad el favorecimiento o promoción del pago voluntario, inserto en razones de utilidad que subyacen en toda excusa absoluta”.

Sin embargo, el hecho de incluir en esta categoría tanto a las causas que desde un principio imposibilitan el nacimiento de la pena (la causa del art. 268 CP, que impide penar a determinados parientes por delitos patrimoniales, no violentos intimidatorios cometidos entre sí) como las que suponen un comportamiento postdelictivo positivo (como es el caso de la institución de regularización) puede conducir a confusión<sup>48</sup>.

Por este motivo, un amplio sector de la doctrina, ha optado por acoger la clasificación doctrinal alemana, y dejar de lado el término “excusa absoluta” (de origen francés)<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado<sup>46</sup> (Tol 1502424)

<sup>47</sup> Informe del Pleno del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 11/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, de 28 de junio de 2012, p.13 y sig.

<sup>48</sup> Faraldo Cabana, P., “Las causas de levantamiento de la pena” Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 41.

<sup>49</sup> Faraldo Cabana, “Las causas de levantamiento de la pena”, cit., p.41; Martínez Buján Pérez, C., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Vives Antón, T. S., Orts Berenguer, E.,

La clasificación germana diferencia entre *las causas de exclusión de la pena* y, por otro lado, *las causas de levantamiento o anulación de la pena*. Las primeras son las que existen y tienen efecto desde el momento de perfección del hecho delictivo e impiden el nacimiento de la pena, como la ya mencionada en el artículo 268 CP. Las causas de levantamiento o anulación de la pena son supuestos en los que un comportamiento postdelictivo viene a anular una punibilidad ya existente. En esta subcategoría es dónde muchos autores colocan la institución de la regularización.<sup>50</sup>

#### **4.4. Consecuencias de la entrada en vigor de la ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre**

Tras todo este intenso debate sobre la naturaleza jurídica de la regularización, la nueva redacción otorgada al delito de defraudación tributaria (art. 305 del CP) por la Ley Orgánica 7/2012 ha generado inquietud en varios sectores doctrinales, pues aparentemente, el instrumento del que venimos hablando ha pasado de ser una excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena para convertirse en un elemento del tipo penal. La nueva redacción describe todos los elementos del delito fiscal para afirmar la presencia del tipo objetivo, pero añadiendo una cláusula de cierre negativa<sup>51</sup> que reza lo siguiente: “salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”. De forma exacta se utiliza esta técnica legislativa en los otros delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. De esta manera, el delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 CP) se perfeccionará “salvo que hubiese regularizado su situación ante la Seguridad Social” y el delito de fraude subvenciones (art. 308.1 y .2 CP) se materializará “salvo que se lleve a cabo el reintegro al que se refiere el apartado 5 de este artículo”. La única solución para este tipo de delitos que no sigue esta técnica legislativa (por lo que, mayoritariamente, se sigue considerando una excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena) es la regularización prevista para el fraude de subvenciones a la Seguridad Social.

Según Ferré Olivé, “el motivo de esta transformación no es otro que el de considerar las defraudaciones tributarias posteriormente regularizadas como comportamientos lícitos”.

---

Carbonell Mateu, J. C., et. al.: “Derecho penal, parte especial” Ed. Tirant lo Blanch, 3ª Edición, Valencia, 2010 p. 131.

<sup>50</sup> Faraldo Cabana, “Las causas de levantamiento de la pena”, cit., p.45.

<sup>51</sup> Ferré Olivé, J. “Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit. p. 298.



Sin embargo, la consideración de excusa absolutoria supone una conducta contraria a Derecho que ha sido *perdonada* por un comportamiento postdelictivo positivo del contribuyente. Aunque pueda parecer que esta diferencia carece importancia práctica, si se trata de una actividad cuyo origen es ilegal y más tarde es favorecida por una excusa absolutoria, dichos bienes podrían ser considerados *corruptos* y podrían llevar a un sujeto que ha regularizado un delito de blanqueo de capitales. Como las excusas absolutorias no le quitan al hecho la categoría de ilícito, sino que exoneran a estos de responsabilidad penal, estas no pueden eliminar la antijuridicidad de la conducta<sup>52</sup>. Por este motivo, los bienes que son objeto de un delito de defraudación fiscal y que han sido regularizados pueden ser provenientes de una actividad delictiva previa a los efectos de blanqueo de capitales.

Vista esta situación, el legislador optó por buscar una solución a este tema, pues estaba impidiendo la regularización de muchas rentas y capitales ocultos. Así, la reforma declara que la regularización convierte en lícito el delito de defraudación tributaria “descontaminando los bienes objeto de dicho delito”<sup>53</sup>. Al convertirse en una conducta conforme a Derecho, no podría invocarse que nos encontramos ante una actividad delictiva previa para sancionar un delito de blanqueo.

Tras esta argumentación, la solución que la reforma parece proponer es que la regularización se trata de un elemento del tipo. En el Preámbulo Anteproyecto de la LO 7/2012, de 27 de diciembre se decía expresamente que el instrumento de la regularización tenía que pasar a ser “un elemento del tipo delictivo” o como dijo Espejo Potayo<sup>54</sup> un *elemento negativo sobrevenido del tipo*.

Sin embargo, según Ferré Olivé, en el momento actual podemos afirmar y confiar plenamente en que no nos encontramos ante ningún elemento negativo del tipo ni ninguna atipicidad sobrevenida. Una de las razones radica en que el Preámbulo del texto legal antes mostrado cambió su redacción al convertirse en Proyecto de Ley, muy

---

<sup>52</sup> Blanco Cordero, I., “La amnistía fiscal”, en AAVV (2012) Martí Fenández, J., Blanco Cordero, I. Monedero Arandilla, J. L.; Salido, Gusi, J., “La amnistía fiscal”. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2012 p. 141.

<sup>53</sup> Sánchez Campos, M., “Responsabilidad de los auditores, asesores fiscales, promotores y agentes inmobiliarios como sujetos obligados en la prevención del blanqueo” en AAVV (Abel Souto-Steward coord.) “III Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero”, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2013, p. 116.

<sup>54</sup> Espejo Potayo, I. “Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal” Ed. Marcial Pons, Madrid 2013, p. 400.

probablemente a razón de las múltiples críticas recibidas. Los argumentos materiales para rechazar que la regularización no se considera un elemento del tipo no son nuevos<sup>55</sup>. Como ya se explicado en el primer apartado, el delito (según esta teoría) no se consumaría hasta que no se diese ninguna de las causas de bloqueo, es decir, cuando se descubra el fraude o a partir de la prescripción tributaria. El autor mantiene que “parece absurdo sostener que un delito se puede consumir en tantos momentos diferentes, futuros e inciertos”.

Otra interpretación posible tras la reforma es que nos encontramos ante una causa de justificación. El planteamiento original de Queralt Jiménez, ya mencionado anteriormente, viene a argumentar que la regularización es una causa de justificación sobrevenida. Como se ha explicado, para este autor, una vez desaparecido el daño, también lo hace la antijuridicidad. Por tanto, la conducta del sujeto deviene conforme a derecho <sup>56</sup>. Este planteamiento es muy heterodoxo, varios autores como Ferré Olive cuestionan estas afirmaciones, pues es una alteración del sistema de la teoría jurídica del delito.

El preámbulo de LO 7/2012 de 27 de diciembre se vuelve a hacer mención a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, no se habla de un elemento del tipo penal, como en el anteproyecto, se hace referencia a conceptos como “el verdadero reverso del delito”, que “neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado” y que “hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria”. En palabras de Morales Prats<sup>57</sup> “este preámbulo se trata de una manifestación de voluntad declarativa no vinculante, que además es contradictoria y técnicamente incorrecta. Para que fuese posible hacer desaparecer un injusto invocando una causa de justificación prevista por la ley, esta debería concurrir en el mismo instante en el que se perfeccionó el hecho delictivo”.

La tercera corriente de interpretación se corresponde con la tradicional opinión de considerar a la institución de la regularización como una excusa absolutoria (o causa de

---

<sup>55</sup> ver críticas a la primera teoría sobre la naturaleza jurídica de la regularización.

<sup>56</sup> Queralt Jiménez, J. “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en AAVV, “Empresa y Derecho Penal I” Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, pp. 26 y ss.

<sup>57</sup> Morales Prats, F. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” en AAVV (Quintero Olivares, dir.) “Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal”, 10ª ed. Ed. Aranzadi, Navarra 2016, p.1081.

levantamiento de la pena, como ya se ha explicado). La doctrina mayoritaria coincide en que la regularización prevista en el apartado 305.4 del CP modificado por la LO 7/2012 sigue modificando su naturaleza jurídica previa. El Preámbulo de la nueva ley ha suprimido las “menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria”. Sin embargo, autores como Ferré Olivé opinan que no hay grandes diferencias entre la terminología utilizada previamente y la acogida tras la reforma. Para este autor, la incorporación al texto la fórmula: “salvo que hubiere regularizado” es totalmente compatible con la redacción previa, que comenzaba de la siguiente manera: “Quedará exento de responsabilidad”. El cambio en la redacción no sirve para aclarar ninguna duda interpretativa. La interpretación debe estar basada en criterios materiales, como ya expuso la Fiscalía General del Estado en la Consulta 4/1997: “la terminología del Código no es pauta segura para averiguar la naturaleza de la regularización fiscal”.

De esta manera, la regularización surte sus efectos tras la consumación del hecho delictivo, sin influir en el injusto ni en la culpabilidad. Se trata de una solución en materia de política criminal y política que produce sus consecuencias cuando el bien jurídico ya ha sido dañado.

Tanto la regularización o reintegro en el delito de fraude subvenciones (art. 308.5 CP) como la de los delitos contra la Seguridad Social (art. 307.3 CP y art. 307 ter 3 CP) tienen la misma naturaleza jurídica que este instrumento en el delito de defraudación tributaria.

Con la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, se suprime la mención a la “exención” en el artículo 305.4 CP, los autores opinan que el legislador buscaba quitarle la etiqueta de excusa absolutoria.

#### **4.5. La regularización como comportamiento postdelictivo positivo de particular eficacia<sup>58</sup>**

Para Obregón García y Gómez Lanz tanto el ordenamiento como la jurisprudencia cada vez le está dando más importancia a los hechos postdelictivos. Estos hechos postdelictivos pueden suprimir la responsabilidad penal (como es el caso de la

---

<sup>58</sup> Obregón García, A., Gómez Lanz, J., “Medidas preventivas de resolución en conflictos en el ámbito penal. La reparación del bien jurídico como medio de resolución del conflicto penal.” en Xavier Abel Lluch (coord.), “Las medidas preventivas de conflictos jurídicos en contextos económicos inestables”, Bosch Editor, España, pp. 123-143.

regularización), funcionar como una atenuante ordinaria del artículo 66 del CP o uno extraordinario (los previstos para cada situación concreta).

Estos autores arriba mencionados afirman que resulta más conveniente adoptar otra clasificación que “hace referencia a las características del hecho postdelictivo en relación con el comportamiento del sujeto y sus consecuencias<sup>59</sup>”, ya que esta agrupación permite enlazar los hechos relevantes con fundamento identificable de atenuación o exención de la responsabilidad que implican. Por este motivo, proponen la siguiente clasificación:

#### ***4.5.1 Hechos postdelictivos no dependientes del sujeto activo***

Esto puede parecer extraño, a primera vista es difícil imaginarse que un hecho que no dependa de la persona que ha realizado el delito puede atenuar o extinguir su responsabilidad. A pesar de esto, el Código Penal ha introducido recientemente el atenuante de “dilaciones indebidas”, incorporándolo a la lista de art.21.

Esta figura se basa en la existencia de “una dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento”. Esta es una condición necesaria pero no suficiente para la aparición de una circunstancia atenuante de la pena. Esta dilación no puede ser por culpa del sujeto activo y no se puede deber a la gran complejidad de la causa.

Lo importante es que no son los hechos realizados por el sujeto activo, sino “la conculcación de un derecho por parte de terceros” lo que produce el atenuante.

#### ***4.5.2. Comportamientos postdelictivos positivos del sujeto activo que no suponen necesariamente reducción o evitación de las consecuencias negativas del delito***

En esta categoría se agrupan supuestos en los que el sujeto ha llevado a cabo un comportamiento postdelictivo positivo no relacionado o que no ha producido efectos de mitigación del daño cometido con la infracción. De todas formas, este comportamiento se considera positivo porque ha ayudado a la “acción de la Justicia” mediante acciones de cooperación con esta. Estas acciones suelen ayudar a realizar una persecución más rápida o a prevenir futuros delitos.

---

<sup>59</sup> Obregón García, A., Gómez Lanz, J., “Medidas preventivas de resolución en conflictos...” cit. p. 125.

El ejemplo más destacable es la atenuante 4ª del artículo 21 del CP, la atenuante de “confesión”. Esta atenuante requiere una mera confesión, que el sujeto declare de forma completa y veraz los elementos de acción típica que él ha realizado. Como podemos ver, aquí no se exige una reducción o reparación de los efectos del delito.

#### ***4.5.3. Hechos postdelictivos que mitigan las consecuencias negativas del delito***

Esta categoría abarca comportamientos postdelictivos positivos que traten de “reparar, paliar o compensar” los efectos negativos del delito cometido. El ejemplo paradigmático de comportamiento postdelictivo positivo que mitiga las consecuencias negativas del delito es la atenuante de reparación recogida en el art. 21.5 CP, que claramente produce sus efectos una vez consumado el delito. Esta atenuante consiste en la reparación o reducción de los efectos negativos del delito, esto puede realizarse mediante la recuperación del bien jurídico o satisfaciendo a la víctima mediante una compensación económica o meramente moral, dependiendo del caso. Para que este atenuante devenga eficaz, se debe realizar la reparación en cualquier momento antes, durante o después del procedimiento judicial, siempre que sea previo a la celebración del juicio oral.

Los comportamientos postdelictivos positivos que modifican la responsabilidad criminal basados en la idea de reparación del daño causado son muy numerosos y en el CP se pueden encontrar supuestos que poseen eficacia extintiva de la responsabilidad y supuestos de atenuación.

El comportamiento postdelictivo positivo con eficacia extintiva de la responsabilidad más significativo es la figura de la regularización o reintegro en delito contra la Hacienda Pública o Seguridad Social en la que se basa nuestro estudio. Este CPP produce consecuencias de mayor intensidad que las generalmente previstas en este tipo de supuestos. En opinión de estos autores, esta figura se trata de “una recuperación del bien jurídico que atempera las consecuencias negativas de la infracción penal previa”.

Con respecto a la naturaleza de esta institución, estos autores no se enmarcan en la doctrina mayoritaria de considerar la regularización como una excusa absolutoria que excluye la punibilidad de la conducta del que previamente ha delinquido. Para ellos, la supresión de la mención a la “exención” en el artículo 305.4 del CP (realizada por la reforma de la LO 7/2012) tiene como objetivo dejar de considerar a la regularización como una excusa absolutoria. Además, en el artículo 305.1 del CP opina que “la

regularización aparece como una excepción no a la consumación del comportamiento típico, sino a la imposición de la pena prevista<sup>60</sup>”, aunque esta afirmación también podría ser compatible con su consideración como excusa absolutoria.

Hay que atender a una expresión contenida en el Preámbulo de esta ley que recoge que la regularización es una causa de “desaparición del injusto”. Obregón y Gómez-Lanz afirman sin ningún tipo de duda que la realización de un hecho posterior al delito en cuestión no puede determinar que el injusto nunca existió, pues esto supondría afirmar que el injusto existió y no existió al mismo tiempo. Los autores proponen interpretar de forma alternativa que el comportamiento postdelictivo hace desaparecer la ilicitud desde que este mismo se produce. Siguiendo esta interpretación, la referencia del Preámbulo a la que hemos hecho referencia constituiría una causa adicional de extinción de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 130 del Código Penal, aunque no de carácter general, sino que únicamente asociada al delito fiscal. Además, la expresión contenida en el Preámbulo “pleno retorno a la legalidad” revela que “se incurrió en situación de responsabilidad penal y después se salió de ella”<sup>61</sup>.

Aunque la doctrina mayoritaria califique esto como una excusa absolutoria, tradicionalmente esta figura se refiere a supuestos en los que no ha llegado a surgir responsabilidad penal. Como ya hemos explicado, la doctrina de nuestro país introdujo posteriormente las “causas de levantamiento de la pena”, que provocan la desaparición retroactiva de la responsabilidad penal. Para Obregón y Gómez-Lanz estas causas “coinciden con las de exención en su localización temporal, en su disociación del injusto culpable, en su carácter temporal y, especialmente, en sus efectos<sup>62</sup>”. Por esta razón no en la necesidad de utilizar una figura ajena a nuestro ordenamiento nacional.

---

<sup>60</sup> Obregón García, A., Gómez Lanz, J., “Medidas preventivas de resolución en...” p. 138.

<sup>61</sup> Obregón García, A., Gómez Lanz, J., “Medidas preventivas de resolución en...” p. 138.

<sup>62</sup> Obregón García, A., Gómez Lanz, J., “Medidas preventivas de resolución en...” p. 142.

## 5. CONCLUSIONES

I: La figura de la regularización es una figura de aparición relativamente reciente, el primer antecedente que guarda relación con la regularización actual data del año 1983, en concreto la Propuesta del Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983.

II: La asunción de este instrumento en nuestro ordenamiento ha generado una gran controversia, pues otorga un trato especial a aquellos sujetos que han cometido un delito contra la Hacienda Pública o contra la Seguridad Social, ya que pueden eximir su responsabilidad penal mediante el reconocimiento y el pago de la deuda tributaria.

III: La entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995 en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social introdujo dos cambios principales en esta institución. El primero fue condicionar la eficacia de la regularización (la exención de responsabilidad criminal) al “completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”; esta aclaración era necesaria, pues existían dudas sobre si el pago de la cantidad defraudada era un requisito esencial para disfrutar de los efectos jurídicos de la regularización. La segunda aportación de esta reforma fue especificar que el reconocimiento y pago se refiere a la “deuda tributaria”, no sólo a la cuota. Por esto se deben abonar también los intereses de demora y los recargos.

IV: Además de los requisitos arriba mencionados, para que la regularización despliegue sus efectos jurídicos, el Código Penal exige voluntariedad o espontaneidad. Con este se refiere a que no opere ninguna de las tres causas de bloqueo que el mismo Código prevé. Estas causas de bloqueo son las siguientes: notificación de actuaciones inspectoras por parte de la Administración correspondiente; la notificación de la interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, el letrado de la Seguridad Social o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local correspondiente; y la notificación de iniciación de diligencias penales. Para que la regularización sea espontánea, según el legislador, el sujeto que ha defraudado no puede haber caído en ninguna de estas causas de bloqueo, es decir, no puede haber tenido conocimiento formal del inicio de las actuaciones o de la interposición de la denuncia.

V: La regularización se fundamenta en el cumplimiento de objetivos de política tributaria, con esta afirmación nos referimos a que uno de los fines de esta figura es recaudatorio (que la Administración recupere el dinero oculto). Por otra parte, esta figura también tiene su justificación en el cumplimiento de objetivos de política criminal: se considera la regularización como una vía para introducir nuevas teorías jurídico-penales de la reparación, el desistimiento y el arrepentimiento activo. En mi opinión, este último fundamento es clave a la hora de otorgar una exención de responsabilidad criminal. El hecho de que no concurren causas de bloqueo quiere decir que el sujeto que ha defraudado ha revertido su situación sin ningún estímulo externo que le haya motivado a ello, por lo que hay pura voluntariedad. El sujeto defraudador no ha visto ningún peligro cercano de que su situación vaya a ser descubierta por las autoridades, simplemente ha realizado el pago de la deuda tributaria de forma espontánea, ya sea por arrepentimiento, para reparar el daño que ha realizado o para no ser descubierto en el futuro. Esta razón me parece suficiente para eximir la responsabilidad del sujeto ya que, como afirma Bustos Rubio, “*el Derecho Penal no puede ser sólo individual, sino social*”. La introducción de esta institución en nuestro ordenamiento me parece un gran acierto pues, además de ayudar a que el Estado recaude y recupere más dinero que legítimamente le pertenece, sirve de estímulo para que los ciudadanos puedan reparar su situación y adecuarla en el plano ético. No opino que sea necesaria una pena, pues el sujeto que ha delinuido ha realizado un comportamiento postdelictivo positivo que repara el daño que ha cometido.

VI: Para justificar la institución de la regularización es vital tener en cuenta los principios *de última ratio* y de intervención mínima del derecho penal. Como la pena no es un recurso absolutamente necesario, se debe retirar la punición de la conducta. El hecho de que el sujeto que regulariza su situación evite la sanción penal no significa que éste no vaya a recibir ninguna sanción por su comportamiento previo. Cuando el sujeto regulariza, debe abonar el total de la deuda tributaria (la cuota más los intereses y recargos) por lo que sí se está sancionado su comportamiento en el ámbito tributario. Por esta razón, el sujeto que ha defraudado y después regularizado no sale totalmente “impune”. En mi opinión, la sanción tributaria es suficiente en estos casos y no es necesario acudir al ámbito penal. De esta manera también se libera a los saturados juzgados de lo penal.

VII: Existe un intenso debate doctrinal sobre el carácter y la naturaleza jurídica de la regularización. Un sector doctrinal argumenta que se trata de una causa de atipicidad del delito de defraudación tributaria, para estos autores el delito no se perfecciona hasta que



hasta que la Administración no dirige contra el infractor ningún acto de liquidación. Existe otra corriente de pensamiento jurídico que defiende que la regularización es una causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida, estos autores opinan que “desparecido el daño, desaparecida la antijuridicidad”. Por otra parte, el sector mayoritario de la doctrina y la jurisprudencia opinan que la regularización es una “excusa absolutoria”, aunque en los últimos tiempos se ha preferido utilizar el calificativo de “causa de levantamiento a anulación de la pena”, recalando de esta manera el hecho de que la regularización requiere un comportamiento postdelictivo positivo para eximir la responsabilidad penal nacida por el delito.

Sin embargo, en mi opinión, la interpretación correcta sobre la naturaleza jurídica de esta figura es la que ofrecen Gómez Lanz y Obregón García tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012. Estos autores consideran que la regularización se enmarca dentro de las “causas de extinción de responsabilidad” criminal del artículo 130 CP, aunque se trataría de una de carácter específico para el delito fiscal. Considero muy acertada esta catalogación por lo siguiente: si atendemos a la intención del legislador en el Preámbulo de la Ley Orgánica y a su propósito de configurar la regularización como “desaparición de lo injusto”, esto nos lleva interpretar que la situación irregular existe y sólo desaparece cuando se produce la regularización, pero no hay anulación retroactiva. Esto nos aleja de la concepción tradicional de excusa absolutoria, pues esta solía asociarse a supuestos en los que no llegaba a surgir responsabilidad penal.

Aunque la doctrina más actual haya pasado a atribuir a la regularización la categoría de “causa de levantamiento de la pena”, las características de esta figura coinciden con las de las “causas de extinción de la responsabilidad” recogidas en nuestro Código Penal. Por este motivo, al igual que los autores citados, considero innecesaria la necesidad de acudir a una ficción doctrinal para determinar la naturaleza de la regularización cuando en nuestro ordenamiento tenemos una figura en la que encaja perfectamente.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

### Obras doctrinales

Alcácer Guirao, R. “La reparación en Derecho Penal y la atenuante del artículo 23. 5º CP. Reparación y desistimiento como actos de revocación” en Revista del Poder Judicial, tercera época, nº 63, tercer trimestre de 2001.

Blanco Cordero, I., “La amnistía fiscal”, en AAVV (2012) Martí Fenández, J., Blanco Cordero, I. Monedero Arandilla, J. L.; Salido, Gusi, J., “La amnistía fiscal”. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2012.

Brandariz García, J.A, “Requisitos positivos de aplicación de las cláusulas de regularización postdelictiva” Estudios Penales y Criminológicos, vol. XXIV. “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, Estudios Penales y Criminológicos, vol. XXIV (2002-2003). Cursos e Congresos nº 143, Servizo de Publicacións da Universidade de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 2014.

Bustos Rubio, M., “Cuestiones previas: antecedentes históricos, bien jurídico y momento de consumación delictiva en el delito de defraudación a la seguridad social” Pilar Gómez Pavón y Juan Carlos Ferré Olivé, Tesis Doctoral. La regularización en el delito de defraudación a la seguridad social, Madrid, 2015.

Carreras Manero, O. “La cláusula de regularización tributaria como causa de exclusión de responsabilidad en el delito contra la Hacienda Pública”. Civitas, Revista española de derecho financiero. 2012.

Espejo Potayo, I. “Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal” Ed. Marcial Pons, Madrid 2013.

Faraldo Cabana, P., “Las causas de levantamiento de la pena” Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

Ferré Olivé, J. C., “Diez cuestiones Fundamentales” en Tirant lo Blanch. (ed.), Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

Gómez Lanz F. J., “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012”, Revista de Derecho Penal y Criminología, nº11(2013).

Gómez Lanz, J. “Delitos contra la Hacienda Pública: art. 305.4 CP” en Álvarez García. F. J. (dir.), Dopico Gómez-Aller, J. (coord.), “Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

Gómez Rivero, M. C., “Nociones fundamentales de Derecho Penal, parte general” (adaptado al EESS), Ed. Tecnos 2ª edición revisada y puesta al día conforme a la LO 5/2010, Madrid, 2010.

Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J.M., “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio” Revista de Actualidad Jurídica Aranzadi, nº239, marzo de 1996.

Iglesias Capellas, J. “La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública” Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF) Núms. 341-342 (agosto-septiembre 2011).

Iglesias Río, M. A. “Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria.” Revista de Derecho Penal nº 13, septiembre de 2004.

Iglesias Río, M.A. “La cláusula de regularización tributaria y relativa a las subvenciones de los arts. 305.4 y 308.4 del Código Penal” en AAVV (Octavio de Toledo coord.) “Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

Iglesias Río, M.A., “El régimen de la autodenuncia en España” en “La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

Lenckner, T., Schumann, H., Winkelbauer, W., “Grund und Grenzen der strafrechtlichen Selbstanzeige im Steuerrecht und das Wiederaufleben der Berichtigungsmöglichkeit im Fall de Aussenprüfung”, Wistra 1983.

Martínez Buján Pérez, C., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Vives Antón, T. S., Orts Berenguer, E., Carbonell Mateu, J. C., et. al.: “Derecho penal, parte especial” Ed. Tirant lo Blanch, 3ª Edición, Valencia, 2010.

Merino Jara I., Serrano González de Murillo, J.L., “El delito fiscal” Ed. Edersa, Madrid, 2004.

Morales Prats, F. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” en AAVV (Quintero Olivares, dir.) “Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal”, 10ª ed. Ed. Aranzadi, Navarra 2016.

Morillo Méndez, A. “Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública.” Ed. Praxis, Valencia, 2000.

Obregón García A., Gómez Lanz, J., “Derecho Penal. Parte general: elementos básicos de la teoría del delito, Ed. Tecnos, Madrid 2012.

Obregón García, A., Gómez Lanz, J., “Medidas preventivas de resolución en conflictos en el ámbito penal. La reparación del bien jurídico como medio de resolución del conflicto penal.” en Xavier Abel Lluch (coord.), “Las medidas preventivas de conflictos jurídicos en contextos económicos inestables”, Bosch Editor, España.

Perez Martinez, D, “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización tributaria” en Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Madrid, Ministerio de Justicia, 2004.

Pozuelo Pérez, L. “El desistimiento de la tentativa y la conducta postdelictiva” Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

Queralt Jiménez, J. “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en AAVV, “Empresa y Derecho Penal I” Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999.

Queralt Jiménez, J. J. “Derecho penal español, parte especial.” Ed. Atelier, libros jurídicos, 6º edición, revisada y actualizada, Barcelona 2010.

Romero Dupla, C, “Causas de justificación. La regularización tributaria” en García Tizón López, A (Dir.) Y Bal Frances, E (Coord.) Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Madrid, Ministerio de Justicia.

Sánchez Campos, M., “Responsabilidad de los auditores, asesores fiscales, promotores y agentes inmobiliarios como sujetos obligados en la prevención del blanqueo” en AAVV (Abel Souto-Steward coord.) “III Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero”, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2013.

Sanchez-Ostiz Gutiérrez, P., “La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria” Ed. Aranzadi, Navarra, 2002.

### **Jurisprudencia**

Auto del TS de 19 de julio de 1997 (RJ 1997/7842)

SAP Barcelona de 12 de mayo de 1998 (EDJ 1998/65120)

STC 76/1990 (RTC 1990/76)

STS de 30 sala 2ª de octubre de 2001 (Tol 129107)

STS Sala 2ª de 15 julio de 2002 (EDJ 2002/29076)

STS Sala 2ª de 17 de noviembre de 2000 (Tol 8027)

STS Sala 2ª de 2 junio de 2005 (EDJ 2005/188308)

STS Sala 2ª de 2000, Sala 2ª (Tol 10872)

STS Sala 2ª de 22 abril de 2004 (EDJ 2004/238787)

STS Sala 2ª de 28 de octubre de 1997(Tol 73465)

STS Sala 2ª de 30 abril de 2003 (EDJ 2003/25275)

STSJ del País Vasco de 18 de julio de 1997 (JT 1997/982)

### **Circulares e Informes**

Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado (Tol 1502424).

Informe del Pleno del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 11/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.