

Doble Grado en Derecho y Economía
Trabajo de fin de Grado (21067/22747)
Curso académico 2022-2023

LA REGULARIZACIÓN EN EL DELITO FISCAL
EL PAGO COMO PRESUPUESTO DE EXENCIÓN DE LA PENA

Meritxell Masanés Pujol
218068

Tutora del trabajo:
Nuria Pastor Muñoz



DECLARACIÓ D'AUTORIA I ORIGINALITAT

Jo, *Meritxell Masanés Pujol*, certifico que el present treball no ha estat presentat per a l'avaluació de cap altra assignatura, ja sigui en part o en la seva totalitat. Certifico també que el seu contingut és original i que en sóc l'únic autor, no incloent cap material anteriorment publicat o escrit per altres persones llevat d'aquells casos indicats al llarg del text.

Com a autor/a de la memòria original d'aquest Treball Fi de Grau autoritzo la UPF a dipositar-la i publicar-la a l'e-Repository: Repositori Digital de la UPF, <http://repositori.upf.edu>, o en qualsevol altra plataforma digital creada per o participada per la Universitat, d'accés obert per Internet. Aquesta autorització té caràcter indefinit, gratuït i no exclusiu, és a dir, sóc lliure de publicar-la en qualsevol altre lloc.

Meritxell Masanés Pujol
Barcelona, a 29 de maig de 2023

Agradecimientos

Me gustaría mostrar mi más sincero agradecimiento a Nuria Pastor Muñoz, mi profesora de Derecho Penal Especial y tutora de este trabajo. Sin su guía y sus consejos hubiera sido mucho más difícil el desarrollo de este trabajo.

Resumen

El presente trabajo estudia la figura de la regularización en el delito fiscal, centrándose en el requisito del pago de la deuda para que esta disposición exonere de la pena prevista. Es especialmente relevante el análisis de este requisito, ya que, por un lado, esta figura nace básicamente del interés de aumentar y facilitar la recaudación por parte del Estado y, por otro lado, se puede dar la situación en que el individuo que ha cometido el delito pese a su voluntad de regularizar su situación tributaria carezca de los recursos necesarios para ello. En este contexto, se analizará la evolución del requisito del pago, concluyendo que actualmente se trata de un requisito indispensable. Después se analizará también si ante la imposibilidad de hacer frente a este pago de manera inmediata se podrían o deberían establecer mecanismos como el aplazamiento o fraccionamiento para así facilitar esta voluntad del individuo de retornar a la legalidad.

ÍNDICE

1. Introducción: la regularización en el delito fiscal.....	5
2. Las razones tras la decisión del legislador de eximir de pena en caso de regularización: el fin recaudatorio	7
3. La naturaleza jurídica de la regularización	9
3.1. Causa de levantamiento de la pena o excusa absolutoria	9
3.2. Elemento negativo del tipo.....	11
3.3. Causa de exclusión de la antijuricidad	14
3.4. Desistimiento.....	15
4. El pago como presupuesto de exención de la pena.....	16
4.1. Discusión doctrinal	16
4.2. Jurisprudencia	20
4.3. Respuesta legislativa	21
4.4. Posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento del pago	22
4.4.1. Argumentos a favor.....	23
4.4.2. Argumentos en contra	24
4.4.3. Conclusión	26
5. Conclusiones.....	26
6. Bibliografía.....	28
7. Normativa	30
8. Jurisprudencia	31

1. Introducción: la regularización en el delito fiscal

La regularización del delito fiscal, aunque ha sufrido algunas modificaciones desde su origen, se introdujo en nuestro Código Penal por primera vez el año 1995. Actualmente, la encontramos regulada en el artículo 305.4 CP. Se trata de una figura que exonera de responsabilidad penal a aquellos sujetos que habiendo defraudado típicamente a la Hacienda Pública una cantidad superior a ciento veinte mil euros deciden de forma espontánea regularizar su situación tributaria. Por lo tanto, nos encontramos ante una figura que permite al sujeto activo del delito, a partir de un comportamiento activo y espontáneo, después de la consumación del delito, quedar totalmente eximido de la pena prevista en el CP para este delito. Esta posibilidad de exonerarse de responsabilidad penal una vez consumado el delito es muy especial, ya que, aunque existe en otros delitos, son muy pocos los tipos que prevén un comportamiento de tales características¹. En la mayoría de los delitos, si el delito ya ha sido consumado, cuando el autor procede a reparar el daño o disminuir sus efectos, únicamente le será aplicable la atenuación general de reparación del art. 21.5 CP. Para que la regularización fiscal surta los efectos mencionados, tienen que concurrir tres requisitos, dos de ellos positivos y uno negativo. Por un lado, los requisitos positivos consisten en el completo reconocimiento de la deuda tributaria y el completo pago de la deuda tributaria. Por otro lado, el requisito negativo consiste en la inexistencia de las causas de bloqueo, que serían: la notificación de actuaciones de comprobación o investigación por parte de la AT, la notificación de interposición de querrela o denuncia y la notificación de diligencias. Es decir, este último requisito establece un límite temporal para la regularización, se tiene que hacer antes de que concurra una de estas tres situaciones. La razón de la existencia de este límite es que con esta figura se busca que el comportamiento de aquél que regulariza sea voluntario, de manera que si concurre alguna de estas conductas que se dirigen a la inspección de la situación tributaria se entiende que ya no existiría tal voluntariedad, sino que el sujeto activo podría estar regularizando su deuda tan sólo por el temor de ser descubierto ante las actuaciones previamente mencionadas.

¹ BERTRÁN GIRÓN analiza en “Regularización y delito contra la Hacienda Pública: cuestiones prácticas” pág. 340 y ss. los comportamientos post-delictivos eximentes de responsabilidad que existen en el CP y características comunes entre ellos.

En este trabajo nos centraremos en el estudio del requisito del pago completo de la deuda tributaria. Este requisito generó mucha discusión doctrinal sobre su necesidad, debido a que inicialmente el CP no lo mencionaba. Antes de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre² (de ahora en adelante LO 7/2012), el artículo 305.4 CP establecía: “*quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria (...)*”, pero en ningún apartado se explicaba qué se consideraba por “regularizar la situación tributaria”. Esto llevó a que un sector de la doctrina considerará que el pago de la deuda no era un requisito esencial, mientras que otro sector entendía que, a pesar de la ausencia de mención expresa, sí que era una condición sustancial. En cambio, la jurisprudencia desde un inicio se decantó por la necesidad del pago de manera muy clara, como más adelante veremos. Finalmente, ante esta controversia, el requisito fue expresamente incluido en nuestro Código, estableciéndose así en el mismo apartado 4: “*Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria (...)*”.

En primer lugar, examinaré las razones que llevaron al legislador a incluir la posibilidad de regularizar en el delito fiscal y las principales tesis sobre su naturaleza jurídica que, después de la reforma operada por la LO 7/2012, han sido muy discutidas. Después, procederé a analizar la evolución del requisito del pago y si existe en la actualidad la posibilidad de que un pago aplazado o fraccionado sea considerado suficiente para la regularización y, en caso de que no sea así, si existen razones *de lege ferenda* para sostener la conveniencia de admitir un pago aplazado o en cuotas como suficiente para eximir de pena, cuando se cumplen los demás presupuestos de la regularización. Teniendo en cuenta que nos encontramos ante una conducta posterior a la causación del perjuicio (a diferencia de lo que ocurre en el desistimiento ordinario), podría plantearse si sería pertinente ser más flexibles frente a los comportamientos que persiguen “eliminar” este perjuicio. Como veremos, la discusión sobre la posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento, a diferencia del requisito de la necesidad del pago completo, no ha quedado zanjada aún.

² Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

2. Las razones tras la decisión del legislador de eximir de pena en caso de regularización: el fin recaudatorio

En este apartado analizaré las razones prácticas que han llevado al legislador a introducir la regularización en el CP, que básicamente se pueden sintetizar en el objetivo principal de lograr una mayor y más eficiente recaudación fiscal. No obstante, a continuación, procederé a estudiar con más detenimiento estos motivos.

En primer lugar, con esta figura se intenta favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para así obtener una mayor recaudación. Es muy importante que el Estado facilite este comportamiento espontáneo, ya que la Agencia Tributaria carece de los recursos necesarios para detectar todas las posibles defraudaciones realizadas por los sujetos pasivos de la deuda tributaria. Por lo tanto, ante esta imposibilidad de descubrir todas las defraudaciones llevadas a cabo y consecuentemente poder exigir el correspondiente pago, una forma de garantizar una mayor recaudación es fomentar este cumplimiento voluntario. Es decir, se pretende incentivar a aquél que ha defraudado (y, por lo tanto, ha dejado de ingresar las cantidades que le tocarían según su situación económica a la HP) a que abone estas cantidades antes de que concurran las denominadas causas de bloqueo prometiéndole a cambio la impunidad del comportamiento típico llevado a cabo con anterioridad. Esto tiene sentido, pues el resultado final de la regularización, tal y como se entiende actualmente, conlleva el pago de aquello defraudado, por lo que una de las consecuencias finales de este comportamiento acaba siendo el incremento del Erario Público. Son muchos los autores que ponen énfasis en la importancia de este motivo.³ También en estos términos el Preámbulo de la LO 7/2012 apunta como uno de los motivos de la reforma el hecho de incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada. Además, debemos tener en cuenta que esta ley fue aprobada en un contexto de crisis económica en el cual incrementar la recaudación fiscal era especialmente beneficioso.

Así pues, con esta medida se persigue lograr que se incremente la recaudación fiscal por parte del Estado, pero también permite conseguir esta recaudación de forma más eficiente. En otras palabras,

³ Por ejemplo, LANDERA LURI M. en “Excusas absolutorias basadas en conductas positivas postconsumativas: acciones contratípicas: regularización fiscal, reintegro en la malversación, retractación del falso testimonio y liberación de la persona detenida”. Pág. 70 destaca “*la exención de la pena tendría como base el interés patrimonial del Estado en aumentar la recaudación fiscal*”.

cuando el legislador decide no ejercer el *ius punendi* sobre la conducta tipificada, también lo hace porque es un medio menos costoso de conseguir un mismo resultado. Es decir, el Estado tendría dos formas de conseguir la recaudación pertinente: en primer lugar, podría intensificar el control para averiguar si los contribuyentes están cumpliendo sus obligaciones adecuadamente y, en el caso que no fuera así, ejercer su *ius punendi* o, directamente fomentar el pago voluntario y espontáneo a partir del efecto premial de no castigar la conducta delictiva previa. Ambas opciones buscarían un mismo resultado, aumentar la recaudación, pero la segunda opción es mucho menos costosa, pues ahorra costes de investigación por parte de la AT y los costes de ejercer la acción punitiva.

Atendiendo a estas razones, estamos ante el uso de mecanismos penales para lograr la función recaudatoria. Al tratarse de una justificación esencialmente práctica, se puede argumentar que ésta no legitima necesariamente la decisión del legislador de introducir esta figura en el art. 305.4 CP. En esta línea, varios autores han señalado que el ordenamiento punitivo se estaría convirtiendo en un instrumento recaudador al servicio del sistema tributario⁴. Esto sería un problema muy importante, atendiendo a las distintas finalidades del Derecho penal y el Derecho tributario. Probablemente, si la causa de introducción de la regularización fuera solamente una mayor y más eficiente recaudación, esta figura tendría que estar prevista únicamente en la legislación tributaria (tal y como está regulada actualmente en la LGT), y no también en la normativa penal. Además, otro problema que se ha señalado es que la razón recaudatoria no puede ser la única que justifique la introducción de este instituto, ya que sino carecería de sentido establecer una distinción entre la regularización prevista en el art. 305.4 CP y la atenuación específica del art. 305.6 CP⁵, ya que ambas acabarían llevando al mismo resultado, el incremento de la recaudación por parte de la AT⁶. Para solventar la falta de legitimidad que se podría alegar ante esta justificación, la doctrina ha intentado añadir a esta justificación práctica otra de índole penal, que se basaría en la falta de

⁴ Así, por ejemplo: MONTERO F. La Regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva. Pág. 317

⁵ El artículo 305.6 CP prevé: “Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.”

⁶ BERTRÁN GIRÓN F. señala este problema en: “Regularización y delito contra la Hacienda Pública: cuestiones prácticas”. Págs. 370 y ss.

necesidad de pena a nivel preventivo, ya que con el comportamiento post-consumativo del individuo se procede a eliminar los efectos de su conducta previa, así manifestando el regreso a la legalidad.

3. La naturaleza jurídica de la regularización

Cuando se introdujo la regularización tributaria en el CP, había cierto consenso sobre la naturaleza jurídica de esta figura. La doctrina mayoritaria la consideraba una causa de levantamiento o supresión de la pena y los tribunales la aplicaban como una excusa absolutoria (así, por ejemplo, STS Núm. 1688/2000, STS Núm. 636/2003 y STS Núm. 340/2012), cosa que llevaba a los mismos resultados. Sin embargo, como explicaré detalladamente en el apartado 3.2, la reforma operada por la LO 7/2012 abrió un gran debate doctrinal sobre la naturaleza jurídica de la regularización. A continuación, procederé a analizar las tesis más relevantes que se han defendido y sus respectivos problemas.

3.1. Causa de levantamiento de la pena o excusa absolutoria

La postura mayoritaria antes de la LO 7/2012 entendía que la regularización era una causa de levantamiento de la pena o excusa absolutoria. Las excusas absolutorias consisten en circunstancias que determinan que, aunque concurren todos los elementos necesarios para imponer una pena, ésta se excluya debido a razones de política-criminal. Dentro de las excusas absolutorias, podemos distinguir entre las “excusas absolutorias propiamente dichas” y las “causas de levantamiento de la pena”. Mientras que las primeras se caracterizan por el hecho que la circunstancia que comporta la exclusión de la pena ya existe en el momento en que se produce la conducta delictiva, en las segundas, este hecho aparece con posterioridad al delito, no es una circunstancia que concurre cuando se comete el delito. Por lo tanto, la regularización tributaria quedaría incluida en el segundo grupo, ya que la regularización tributaria se produce después de que la conducta delictiva consistente en defraudar ya haya sido ejecutada.

La regularización encaja en esta clase, ya que, si el legislador no la hubiera introducido en el CP, sería castigada la conducta de aquel que defrauda más de 120.000 euros, sin embargo, ésta no es castigada por motivos de política-criminal. Es decir, estamos ante una conducta típica, pero gracias a una actitud positiva y activa después de la consumación se repara el perjuicio y el legislador ha decidido que no debe ser castigada. Son muchos los autores que ya desde un inicio se decantaron

por esta opción⁷, ya que en esta categoría tiene cabida un comportamiento post-consumativo activo como es el de la regularización sin necesidad de forzar la categoría en cuestión, cosa que no sucede en otras tesis.

Como consecuencia de la reforma de la LO 7/2012 resurgieron otras teorías que luego serán analizadas, sin embargo, la mayoría de la doctrina niega que el legislador haya realmente cambiado la naturaleza jurídica del instituto, por lo que nos seguiríamos encontrando ante una excusa absolutoria o de levantamiento de la pena.⁸

La STS Núm. 746/2018 entiende que después de la reforma de 2012 esta figura tiene una naturaleza controvertida, refiriéndose al debate doctrinal que ha sido generado. Sin embargo, no profundiza en el estudio de la naturaleza, aunque se refiere a ella como excusa absolutoria convertida en una extraña causa de atipicidad⁹.

⁷ Entre ellos, BRANDARIZ GARCÍA, José Ángel: «La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social» cit. Pág. 65-68, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., y MERINO JARA, I., «Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal» cit. pág. 13.

⁸ Véase por ejemplo: BERTRÁN GIRÓN F. en Regularización y delito contra la Hacienda Pública: cuestiones prácticas. Pág. 449: “concluimos que la reforma de operada en la regulación del delito contra la Hacienda Pública no ha modificado la naturaleza jurídica de la regularización, debiendo considerarse que la misma afecta a la punibilidad del mismo.”.

También, MANJÓN-CABEZA OLMEDA en «18.2 Delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social: Art. 305, apartados 1, 4 y 5», en ÁLVAREZ GARCÍA FJ, DOPICO GÓMEZ-ALLER J. Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012: ponencias presentadas al congreso de profesores de derecho penal “estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012”, celebradas en la Universidad Carlos III de Madrid los días 31 de enero y 1 de febrero de 2013. Pág. 835 dice: “La regularización prevista sigue siendo un caso de comportamiento posterior a la consumación que impide la pena, a pesar de darse todos los elementos del delito; por tanto, seguimos encontrándonos ante una excusa absolutoria; de ahí la innecesidad de modificar el art. 305.1 y 4.” La autora sostiene que se tendría que reestablecer el art. 305.1 y 4 derogados por la LO 7/2012 (aunque recuerda que sí sería conveniente incluir, tal como está ahora, el inciso respecto al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria).

También ZAPATA GARCÍA después de brevemente analizar las distintas posiciones en cuanto a la transformación de la naturaleza jurídica de la regularización concluye: “Compartimos la opinión de que no tiene mucho sentido atribuir a un comportamiento postdelictivo, que se basa en la reparación del daño, un alcance que provoque que un comportamiento pase de injusto a justo.”

⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 746/2018 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 13 de febrero de 2019, (recurso 2338/2017). Esta sentencia dice: “La regularización efectuada en marzo de 2014 atraería el abrigo de la excusa absolutoria (convertida en la reforma de 2012 en una extraña causa de atipicidad sobrevenida carece ahora de toda significación profundizar en su actual naturaleza).” “El Legislador quiere fomentar mediante ese expediente (antes excusa absolutoria; ahora, tras su remodelación en 2012, de naturaleza controvertida) la regularización espontánea.”

3.2. Elemento negativo del tipo

La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio¹⁰ modificó el delito de blanqueo de capitales previsto en el art. 301 CP en dos aspectos relevantes que afectaban a la regularización fiscal. En primer lugar, se tipificó el autoblanqueo, es decir, aquella conducta consistente en ocultar o encubrir el origen de beneficios obtenidos ilícitamente, mediante la apariencia de una fuente lícita llevada a cabo por el mismo sujeto activo del delito previo. En segundo lugar, se dejó de exigir que los bienes blanqueados tuvieran origen en una acción típica, antijurídica, culpable y punible y, en cambio, se estableció que era suficiente que tuvieran origen en una actividad delictiva. El legislador de 2012, preocupado por la posibilidad de que algunas personas no se acogieran a la figura de la regularización ante el miedo a ser perseguidos por esta nueva modalidad del delito de blanqueo, decidió cambiar el redactado del art. 305 CP a través de la LO 7/2012. La intención del legislador era modificar la naturaleza jurídica de la regularización, ya que, si se consideraba una causa de levantamiento de pena o excusa absolutoria, como se había considerado hasta el momento, aunque no hubiera una conducta punible, sí que había una actividad delictiva, por lo que sería posible castigar al sujeto que regularizará su situación tributaria por autoblanqueo. En cambio, si se entendía que con la regularización se eliminaba el injusto, ya no sería posible castigar por autoblanqueo como consecuencia del delito fiscal cometido anteriormente. De esta manera, el incentivo que se buscaba con la regularización funcionaría correctamente. Para ello, el legislador cambió dos aspectos relevantes del art. 305 CP que parecía que afectarían a la naturaleza jurídica. En primer lugar, mencionó explícitamente en el apartado 1 la regularización (“*salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo*”) y, en segundo lugar, eliminó la referencia de exención de la pena que en ese momento se encontraba situada en el cuarto apartado.

Ante esta reforma legislativa, un pequeño sector de la doctrina defiende que el legislador consiguió el objetivo que se proponía, es decir, cambiar la naturaleza jurídica. Según los que defienden esta posición, ahora el tipo del delito requiere que no se haya regularizado la defraudación tributaria antes de que concurran las causas de bloqueo. Por lo tanto, estos autores consideran que el contribuyente, cuando regulariza, está actuando antes de la consumación del delito. Así pues, la

¹⁰ Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

regularización consistiría en un comportamiento que tiene lugar mientras aún estamos en la fase de tentativa, ya que el delito no se llega a consumir hasta que concurre algunas de las causas de bloqueo y con la regularización se estaría desistiendo de la tentativa del delito fiscal. En este contexto, si se regulariza no existiría el injusto. Los principales argumentos que se esgrimen en favor a esta tesis están relacionados con la intención del legislador que se deja ver a través de tres acciones distintas. La primera; la inclusión expresa de la regularización en el apartado 1 del art. 305. La segunda; la exposición de motivos contenida en la LO 7/2012 que dice: *“En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal.”* Finalmente, también se apunta el hecho que el Anteproyecto de la reforma de 2012 preveía en la exposición de motivos: *“Una primera modificación de carácter técnico es la que prevé que la regularización de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria (...)”*.

Sin embargo, diversos autores señalan los problemas a los que puede llevar este planteamiento. Una primera crítica es el hecho que, si nos acogemos a esta tesis, el delito no se consumaría hasta el momento en que se produzca alguna de las causas de bloqueo.¹¹ Esta teoría de la consumación es contraria a la jurisprudencia asentada del TS¹², según la cual el delito queda consumado desde que finalizan los plazos establecidos para la presentación de las declaraciones o declaraciones-liquidaciones. Además, si se aceptara que la consumación no tiene lugar hasta que concurren las causas de bloqueo, se estaría aceptando que la consumación dependa de un tercero distinto al sujeto del delito, cosa que carece de sentido.¹³ Otro problema que surgiría con esta interpretación es que

¹¹ Por ejemplo, MONTERO F en “La Regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva” dice: *“En este esquema, como es evidente, resulta necesario modificar la interpretación dominante acerca de la consumación del delito de defraudación tributaria (que ya no tendrá lugar con la presentación de la declaración engañosa, tampoco con el cumplimiento del plazo del periodo voluntario para el ingreso, y ni siquiera con el abono de la cantidad aparentemente debida). La consumación del tipo requiere aquí la no regularización, de modo que esta solo se produciría cuando tienen lugar los actos estatales que «bloquean» la posibilidad de regularizar.”*

¹² Por ejemplo, Sentencia del Tribunal Supremo 209/2019 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 22 de abril de 2019 (recurso 659/2018).

¹³ Así lo prevé RODRIGUEZ ALMIRON FJ en “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo” cuando argumenta: *“no es lógico hacer depender de un tercero la consumación*

la prescripción no empezaría a computarse hasta la consumación (conurrencia de alguna de las causas de bloqueo), por lo que ésta se alargaría considerablemente¹⁴. Esta prolongación de la duración de la prescripción afectaría negativamente tanto la función de la pena como la seguridad jurídica de nuestro ordenamiento jurídico. Seguramente podemos imaginar que estos problemas fueron los que llevaron al legislador a, finalmente, no incluir en la exposición de motivos la expresa mención a la modificación de la naturaleza jurídica que existía en el Anteproyecto de la reforma¹⁵.

Con todo, hay algunos autores que han intentado ofrecer algunas soluciones a estos problemas. Por ejemplo, DE LA MATA BARRANCO aboga que nos encontramos ante una causa de atipicidad sobrevenida y que se debe entender que con la regularización desaparece el reproche penal que ya se ha producido, no que no haya existido nunca el injusto.¹⁶ También MUÑOZ CUESTA intenta solucionar el problema a partir de una distinción entre consumación provisional y definitiva.¹⁷ Según este autor, el delito fiscal sería un delito en estado latente el cual nace cuando concurre una defraudación a la HP superior a 120.000 euros que no ha sido regularizada. En este momento, habría una primera consumación provisional, pero ésta quedaría en suspenso hasta que ya no existiera la posibilidad de regularizar. Siguiendo este razonamiento, debemos entender que, si se regulariza la deuda antes de que el individuo sea investigado, la consumación definitiva no tiene lugar y, por lo tanto, no existe ninguna infracción penal.

Aunque esta posición no ha tenido una acogida generalizada, podemos ver que en algunas sentencias se habla de la regularización del delito fiscal como causa de atipicidad sobrevenida, cosa que iría en línea del planteamiento ya comentado que ha sido desarrollado por DE LA MATA BARRANCO. Así sucede, por ejemplo, en la Sentencia del TS Núm. 1146/2017¹⁸ que establece

del delito pues, como señalaba el Informe citado anteriormente, no se puede hacer depender la consumación de un acontecimiento futuro y ajeno a la conducta del sujeto infractor.

¹⁴ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., y MERINO JARA, I., en “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal expresan: *“Pero, sobre todo, según la tesis criticada no comenzaría el cómputo de la prescripción mientras existiera aún la posibilidad de regularización.”* y desarrollan este aspecto.

¹⁵ A esta conclusión llega BERTRÁN GIRÓN F. en Regularización y delito contra la Hacienda Pública: cuestiones prácticas. Pág. 408.

¹⁶ DE LA MATA BARRANCO, N., «Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social», en Derecho penal económico y de la empresa. Pág. 557

¹⁷ MUÑOZ CUESTA. La reforma del delito Fiscal operada por la LO 7/2012. Revista Aranzadi, Doctrinal, (11); 2013

¹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo 1146/2017 (Sala de lo Contencioso Sección 2ª), de 29 de junio de 2017 (recurso 2014/2016).

que el legislador ha configurado la excusa absolutoria como un elemento negativo del delito, en manos de la propia Administración.

3.3. Causa de exclusión de la antijuricidad

Esta segunda tesis se propugnaba ya desde la introducción de la regularización en el CP. Dos importantes defensores de esta tesis son ALONSO GALLO y QUERALT JIMÉNEZ.

ALONSO GALLO sostiene que la única categoría que se ajusta a la voluntad del legislador es la de causa de justificación de la antijuricidad. Destaca que seguir afirmando que se trata de una excusa absolutoria sería totalmente contrario a la voluntad del legislador, ya que el preámbulo de la reforma dice claramente que la regularización elimina el injusto, mientras que tampoco es posible afirmar que es un elemento del tipo, ya que, como he comentado, esto comportaría que la consumación del delito dependiera de un tercero ajeno al autor de la conducta. Aclara que estaríamos en una situación en la que hay una conducta típica, pero que no se considera ilícita porque hay una norma (art. 305.4 CP) que permite la realización del hecho típico cuando ésta se acompañe de la posterior regularización. Es decir, cuando la conducta típica va seguida de la regularización, el hecho típico está justificado. Por lo tanto, según esta tesis, el injusto desaparece, pero no a causa de la atipicidad, sino que el hecho típico no se considera antijurídico ya que está amparado por una norma.¹⁹ El problema fundamental que presenta esta tesis es que las causas de justificación se caracterizan por la concurrencia, junto a una acción típica, de una circunstancia que, según la decisión del legislador, comporta que la conducta inicial del individuo no sea merecedora de desaprobación y, como consecuencia, no se impondría pena. Sin embargo, en el presente caso de estudio, la circunstancia que haría que la defraudación inicialmente cometida no sea merecedora de reproche (la regularización), no concurriría de forma simultánea con la acción típica, sino que ésta aparece posteriormente una vez la acción típica ya ha sido consumada.

Tomando en consideración esta debilidad, QUERALT JIMÉNEZ entiende que la regularización sería una especie de excusa absolutoria que requiere un comportamiento activo de manera que desaparece la antijuricidad previa. No obstante, como no podemos hablar de causa de justificación al encontrarnos en la fase postdelictiva, este autor aboga por la necesidad de “*encontrar una*

¹⁹ ALONSO GALLO (2013), «El delito fiscal tras la ley orgánica 7/2012», Actualidad Jurídica Uría Menéndez, (34). Págs. 16-20.

ubicación en la teoría del delito para los comportamientos postdelictivos de efectos plenamente reversibles sobre la situación antijurídica creada”. Es decir, siendo plenamente consciente de la imposibilidad de clasificar la regularización como causa de justificación por su esencia post-consumativa, recalca la semejanza de los efectos con los de las causas de justificación y la necesidad de encontrar una categoría que combine estas dos peculiaridades (desaparición de la antijuricidad a causa de un comportamiento post-consumativo).²⁰

3.4. Desistimiento

También podríamos entender que la regularización del art. 305.4 CP es una clase de desistimiento, atendiendo a que tanto el desistimiento voluntario como la regularización son figuras que eximen de responsabilidad como consecuencia de un hecho llevado a cabo por el sujeto activo del delito que determina que ya no sea necesaria la imposición de una pena ni a nivel preventivo-general ni preventivo-especial.

A nivel preventivo-especial, mientras que con la imposición de pena se intenta conseguir que el obligado tributario concreto sea consciente de sus obligaciones de contribuir a la HP, con la regularización se premia aquél que espontáneamente cumple con las obligaciones, ya que como ya ha regularizado su situación con una cierta voluntariedad (normativa, pues se entiende que ésta existe cuando se regulariza con anterioridad a las causas de bloqueo), no sería necesario establecer la pena para que el obligado tributario sea consciente de éstas. Así pues, podríamos afirmar que el efecto de resocialización que busca la pena ya no sería necesario en este caso, ya que el autor se habría “resocializado por sí mismo” al regularizar su situación fiscal. En cambio, a nivel preventivo-general, con la tipificación de este delito se quiere alcanzar una consciencia social de necesidad de cumplir con las obligaciones tributarias que permiten sostener nuestro sistema tributario, de manera que se conciba la imposición de la pena como la protección del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la ciudadanía. Respecto al efecto de prevención general de la regularización, ésta puede ser un estímulo para el resto de la sociedad al observar cómo se premia a aquel que vuelve a la legalidad respecto su situación tributaria.²¹

²⁰ QUERALT JIMÉNEZ J. La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal, en Política fiscal y delitos contra la hacienda pública : mesas redondas derecho y economía /. Madrid :: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces,; 2007.

²¹ Sobre esta ausencia de necesidad preventiva BRANDARIZ GARCÍA, prevé en «La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social». Pág. 73: “*Por una parte, la exigencia – siquiera*

No obstante, debemos señalar la diferencia esencial que hay entre la regularización del delito fiscal y el desistimiento voluntario. La regularización opera una vez el delito ya ha sido consumado, en cambio, el desistimiento tiene lugar cuando éste aún no se ha consumado. Es decir, el desistimiento (art. 16.2 CP)²² exime de responsabilidad a aquél que evita el delito intentado antes de que se produzca su consumación. Por lo tanto, aunque estaríamos ante dos figuras que comparten semejanzas, pues en ambas se regresa a la legalidad mediante un comportamiento que elimina los efectos de una conducta previa, no podemos clasificar la regularización en el ámbito del desistimiento debido a su carácter post-consumativo. Es por ello por lo que se puede llegar a entender que estamos ante una especie de “desistimiento post-consumativo”.

4. El pago como presupuesto de exención de la pena

En este apartado procederé a analizar cómo ha evolucionado el requisito de la exigencia de pago para ver qué pasaría en aquellas situaciones en las que el autor quiere regularizar, pero no tiene suficiente capacidad económica para hacerlo. En primer lugar, examinaré la discusión doctrinal previa a la LO 7/2012, en la cual un sector importante de la doctrina defendía que no era necesario el pago, mientras otro sector sostenía su menester. En segundo lugar, estudiaré como la jurisprudencia solventaba este debate antes de la reforma. Como veremos, la jurisprudencia ya apuntaba al pago como un elemento indispensable para que operase la regularización. Finalmente, observaremos la respuesta legislativa que se desarrolló con el fin de acabar con esta problemática.

4.1. Discusión doctrinal

Antes de la entrada en vigor de la LO 7/2012, el art. 305.4 CP establecía: “*Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria (...)*”, sin embargo, en ningún sitio

normativa- de voluntariedad permite valorizar la conducta postdelictiva del sujeto a efectos preventivo-especiales, ya que se reduce la necesidad de sancionar desde una perspectiva de intimidación especial o de resocialización. Por otra parte, el ejemplo que para la colectividad y para otros defraudadores se puede generar con la conducta regularizadora, así como la conexa afirmación de la vigencia social de la norma, fundamentan la drástica reducción de las necesidades preventivo-generales de sancionar el hecho.”

²² Art. 16.2 C.P: “*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”.*

se definía que se consideraba por regularizar la situación tributaria. La ausencia de una definición concreta de este término causó una importante controversia en la doctrina sobre si el pago de la deuda era imprescindible para que la regularización desplegara sus efectos. A continuación, expondré los principales argumentos que fueron sostenidos para defender ambas tesis.

La doctrina mayoritaria, en este contexto previo a la reforma, opinaba que el pago no era un elemento necesario. En primer lugar, uno de los argumentos utilizados era que, si se consideraba el pago como un elemento indispensable, esto podría llevar a resultados injustos, pues aquellos que quisieran regularizar, pero no dispusieran de la suficiente liquidez para hacerlo no podrían. Así pues, consideraban que, ante esta situación, se estaría imponiendo una especie de “prisión por deudas”, al ser aquellos con recursos económicos suficientes los únicos que podrían quedar exonerados de pena y, en cambio, los que no dispusieran de tales recursos se verían abocados necesariamente a una condena. Además, consideraban que con tal requisito también se estaría desincentivando que aquellos que no tuvieran liquidez comunicarán su situación tributaria real, ya que, si lo comunicaran, pero no pudieran hacer frente al pago, tan sólo se estarían autodenunciando, por lo que no parece demasiado creíble que decidieran hacerlo.²³ Una segunda razón que alegaban se basaba en la consecuencia lógica de la definición del injusto del delito fiscal. Es decir, si el injusto del delito fiscal consiste en imposibilitar la determinación de la deuda a través del incumplimiento de los deberes de colaboración del contribuyente, de manera que aquel que cumple sus deberes formales y colabora con la determinación adecuada de su deuda, pero no abona el pago de ésta no comete el delito, no tendría sentido que aquel que una vez ha defraudado y colabora de la misma forma (comunicando su situación tributaria para que se pueda determinar la cantidad de la deuda), pero no abona el pago sí sea castigado. Por lo tanto, si el impago no es relevante para determinar la existencia del delito fiscal, el pago tampoco puede determinar la eficacia de la regularización.²⁴ Un tercer motivo que se alegaba era el hecho que el legislador hubiera omitido el requisito de pago. Así pues, consideraban que sí el legislador hubiera querido que el pago fuera un requisito necesario, lo hubiera establecido, tal como había hecho el legislador en otros ordenamientos a partir de los cuales el legislador español se había inspirado al crear este delito

²³ Por ejemplo, BLÁZQUEZ LIDOY, A en “Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago?”. Pág. 95 sustenta este argumento.

²⁴ QUERALT JIMÉNEZ J. La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal.

como, por ejemplo, el alemán, o en otros delitos como el fraude de subvenciones (art. 308.4 CP²⁵).²⁶ En esta línea, se sostiene que al requerir el pago cuando no ha sido expresamente previsto por el legislador sería aplicar una analogía “*in malam partem*” respecto el delito de fraude de subvenciones, cosa que está estrictamente prohibida en Derecho Penal. Un cuarto argumento era que si se realiza una interpretación sistemática del art. 305.4 CP con la normativa tributaria llegaríamos a la misma conclusión.²⁷ Siguiendo esta línea de argumentación, podemos observar que el art. 27 LGT prevé la imposición de recargos por las declaraciones extemporáneas (sin ingreso aún) cuando se han presentado fuera de plazo, pero sin el requerimiento previo de la AT y estos recargos excluyen la imposición de sanciones. Entonces, si en el contexto tributario, la declaración espontánea fuera de plazo sin pago no conlleva sanción, parece que la regularización espontánea sin pago tampoco debería comportar ninguna pena en sede de un procedimiento penal. Un quinto argumento que sostenían era que la declaración completa y veraz por sí sola debería ser suficiente para regularizar la situación tributaria, ya que con esta declaración la AT podría abrir el procedimiento de recaudación para obtener la cantidad debida. En el caso que no se pudiera lograr el pago mediante este procedimiento recaudatorio, se debería considerar cuales son los motivos que han perjudicado la opción de pago y si éstos estuvieran relacionados con una despatrimonialización ilícita del Estado, entonces podrían concurrir otros delitos como el delito por alzamiento de bienes.²⁸ En resumen, estos son los principales motivos materiales que explicarían la posición de la doctrina mayoritaria antes de la LO 7/2012, pero debemos tener presente que existían otros.²⁹

Pese a este razonamiento, otro sector de la doctrina ya defendía antes de 2012 que el pago era un requisito indispensable. Procederé también a mencionar las principales consideraciones hechas por este sector, que como veremos, varias consisten en críticas a los argumentos esgrimidos por la

²⁵ Este artículo menciona expresamente el reintegro. Véase. Art. 308.4 CP: “*Si la cuantía obtenida, defraudada o aplicada indebidamente no superase los cien mil euros pero excediere de diez mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y 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 seis meses a dos años, salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 6.*”

²⁶ También QUERALT JIMÉNEZ utiliza este argumento.

²⁷ Así, por ejemplo, SANCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ P. La Exención de responsabilidad penal por regularización tributaria.

²⁸ BLÁZQUEZ LIDOY, A. en “Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago?”

²⁹ Por ejemplo, BLÁZQUEZ LIDOY, A. en “Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago?” además de argumentos materiales en contra de la exigencia del pago, estudia también motivos procedimentales tributarios y derivados del proceso concursal que defienden dicha tesis.

otra posición.³⁰ Asimismo, podemos advertir que muchas de éstas fueron recogidas en la Circular nº 2/2009 de FGE sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del CP.

Un primer argumento que aparece como crítica al razonamiento alegado de posibles resultados injustos y a la prisión por deudas mencionada, hace referencia a la inobservancia del hecho que previamente a la “imposibilidad de hacer frente al pago” de algunos sujetos cuando intentan regularizar, se ha producido una defraudación. Es decir, con la pena no se está castigando el hecho que no se puede hacer frente al pago, sino la previa defraudación que no ha sido suficientemente subsanada. Además, debemos tener presente que el tipo del delito fiscal requiere una defraudación de más de 120.000 euros, cosa que implica que el sujeto que ha cometido este delito ha tenido bases imponibles de cantidades importantes, por lo que resulta difícil alegar el argumento de la “prisión por deudas”, ya que si el sujeto actualmente no dispone de capacidad económica para pagar la deuda probablemente no habrá sido por una difícil situación económica. El segundo motivo también es una crítica respecto la argumentación ofrecida por la definición del injusto. En este punto, los defensores del pago consideran que el injusto del delito fiscal está formado por la combinación de un desvalor de acción y otro desvalor de resultado y que con la declaración únicamente se neutralizaría el desvalor de la acción, pero el desvalor del resultado seguiría estando presente. En cambio, para neutralizar totalmente la conducta delictiva sería indispensable el pago, para así también eliminar el desvalor de resultado. En tercer lugar, frente al argumento de que la exigencia del pago sería la aplicación de una analogía “*in malam partem*” respecto al delito de fraude de subvenciones, este sector defiende que en ningún caso se tiene que recurrir a la analogía para determinar este contenido de la regularización, ya que no estamos en una situación de una laguna legal, sino que simplemente lo que debemos realizar para concretar el significado real de la figura es una interpretación dentro de su contexto penal (es decir, atendiendo a las características del delito y el fundamento de la regularización). En cuarto lugar, frente a lo que se alega como una contradicción de la normativa penal con la normativa tributaria en caso de requerirse el pago, se señala que el concepto de regularización en el ámbito tributario no tiene que necesariamente coincidir con su significado en sede penal, ya que son normas que responden a distintos fines y naturaleza, por lo que es posible que su contenido varíe en una regulación respecto la otra. En

³⁰ BERTRÁN GIRÓN recoge los principales argumentos y críticas que han sido defendidos por este sector en “Regularización y delito contra la Hacienda Pública: cuestiones prácticas” pág. 211-218.

quinto lugar, otra reflexión que se ha hecho es que, si no fuera necesario el pago, los efectos preventivos de la pena del delito fiscal no tendrían ningún efecto. A nivel preventivo-general, se podría entender como que las penas del delito fiscal serían nulas, si se puede regularizar sin la necesidad de efectuar ningún pago, ya que de esta forma fácilmente se podrían eludir las obligaciones fiscales. A nivel preventivo especial, el individuo concreto que comete el delito puede considerar que vale la pena cometerlo al poder exonerarse de responsabilidad más tarde con la simple comunicación de su situación. En sexto lugar, se puede considerar que si el pago fuera innecesario, se estaría vulnerando el principio de igualdad, ya que a la persona que declara su deuda de acuerdo con la normativa, si no puede atender al pago se le hace solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda y, en cambio, si alguien hubiera inicialmente defraudado y después decidiera comunicar su deuda, no debería abonar el pago. Es decir, ante dos sujetos que no abonan la cantidad debida, se le estaría permitiendo un comportamiento más beneficioso al que inicialmente no ha actuado de acuerdo con el ordenamiento jurídico. Parece que este resultado carece de sentido. En séptimo lugar, también se ha señalado que, si se aceptara la simple comunicación como mecanismo de retorno a la legalidad, la cantidad que el estado acabaría recaudando sería notablemente reducida. Este hecho debe considerarse junto a las razones prácticas que ya he analizado que han llevado al legislador a introducir la regularización, el aumento de la recaudación fiscal. Por lo tanto, estaríamos entorpeciendo uno de los principales motivos que llevaron a crear esta figura. Finalmente, los partidarios de esta posición mantienen que la regularización se basa en la reparación del daño producido pues no se puede dejar sin castigo aquel que sigue disfrutando las ventajas del delito. En esta línea, defienden que se debería prever que si el pago es parcial solamente se podrá aplicar una atenuación de disminución del daño en base al art. 21.5 CP y si no hay ningún tipo de pago correspondería únicamente la aplicación de la atenuante general de confesión del art. 21.4 CP³¹.

4.2. Jurisprudencia

El debate que estuvo presente en la doctrina durante tantos años no se trasladó de la misma forma a la jurisprudencia. A partir de 2001, ya encontramos varias sentencias del TS que afirman la necesidad de pago para que la regularización opere como método de exención de responsabilidad

³¹ Art. 21.4 CP: “*Son circunstancias atenuantes: (...) 4.ª La de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades*”.

penal. Asimismo, como podemos imaginar, esta conclusión del TS influyó numerosas sentencias de la jurisprudencia menor. Seguidamente, expondré los pronunciamientos de algunas sentencias del TS que ayudaron a que este requisito se acabara considerando jurisprudencia asentada, ya antes de que el legislador se posicionara respecto esta cuestión.

En primer lugar, la STS Núm. 1807/2001 entendió: “*regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago*”. Por lo tanto, regularizar implica necesariamente, además de la declaración complementaria, el consiguiente pago de la deuda. En la misma línea, la STS Núm. 1336/2002 estableció: “*Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir.*” De igual modo, la STS Núm. 539/2003 determinó: “*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 (...)*”. Este último pronunciamiento es recogido literalmente en las siguientes sentencias posteriores: STS Núm. 192/2006, STS Núm. 611/2009 (también menciona que la jurisprudencia sobre esta cuestión ha sido recogida en la Circular 2/2009 de la FGE) y STS Núm. 340/2012.

Por lo tanto, podemos afirmar que antes de que se aprobara la reforma de 2012, había un consenso total en la jurisprudencia sobre la necesidad del pago para que operase la regularización. Como podemos suponer, la jurisprudencia seguirá manteniendo el mismo criterio, aún con más razón después de la reforma, cosa que podemos observar, por ejemplo, en la STS Núm. 426/2018.

4.3. Respuesta legislativa

La controversia que existía en la doctrina quedó totalmente zanjada con la reforma operada por la LO 7/2012, ya que el legislador decidió exigir expresamente el pago. Es decir, a diferencia de la previa regulación en la cual no se definía el instituto con precisión, en la nueva norma el legislador decide mencionar los requisitos necesarios para que concurra la regularización.

Por esta razón, se cambia el apartado 4 del art. 305 CP estableciéndose: “*Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria (...)*”. Por lo tanto, vemos que se requieren 2 elementos esenciales: el completo reconocimiento de la deuda tributaria y el pago de ésta. Diversos autores consideran que esta modificación ha sido de gran importancia, ya que, aunque la jurisprudencia ya sostenía este criterio, ha permitido una mayor seguridad jurídica al solventar posibles discusiones doctrinarias.³²

4.4. Posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento del pago

Como se ha visto, el pago de la deuda es un requisito imprescindible para eximir de responsabilidad penal, pero podemos plantearnos si existe la posibilidad de hacer frente a este pago mediante su aplazamiento y fraccionamiento. Este punto es de especial relevancia, ya que se puede dar la situación en que aquel que ha cometido el delito quiere regularizar, pero no dispone de suficientes recursos para el pago inmediato, sin embargo, si se le facilitase la opción de pagar con el fraccionamiento o aplazamiento de la deuda sí podría pagar en un período de tiempo próximo. Esta cuestión no fue resuelta ni por la reforma de 2012, ni por la Circular 2/2009 de la FGE, cosa que generó otro gran debate doctrinal sobre su posibilidad. No obstante, algunos consideran que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, resolvió esta discusión al incluir en el art. 252 LGT, que regula la regularización voluntaria en ámbito tributario, la exigencia del ingreso simultáneo cuando se produce la autoliquidación.³³ Por lo tanto, según este artículo, en el ámbito de la regularización, no sería posible el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, ya que entonces no estaríamos realizando el ingreso simultáneo. Esta misma conclusión ofrece el análisis del art. 3 de la Orden HAC/530/2020, de 3 de junio.³⁴

³² Así, por ejemplo, MANJÓN-CABEZA OLMEDA en «18.2 Delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social: Art. 305, apartados 1, 4 y 5», en ÁLVAREZ GARCÍA FJ, DOPICO GÓMEZ-ALLER J. Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012: ponencias presentadas al congreso de profesores de derecho penal “estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012”, celebradas en la Universidad Carlos III de Madrid los días 31 de enero y 1 de febrero de 2013. Pág. 835 explica: “*Sin embargo es positiva la aclaración sobre el contenido de la regularización: reconocimiento y pago. Se evitan así las dudas hasta ahora existentes a propósito de si la regularización podía darse solo con el reconocimiento de la deuda*”.

³³ Art. 252 LGT: “*(...) La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. (...)*”

³⁴ A esta conclusión llega BERTRÁN GIRÓN en “Regularización y delito contra la Hacienda Pública: cuestiones prácticas” pág. 230-231.

A pesar de la interpretación sostenida por algunos autores después de la legislación comentada, procederé a analizar los principales argumentos que se empleaban para defender ambas posturas para determinar si existirían razones en favor de la admisión de un pago aplazado o en cuotas como suficiente para eximir la pena.

4.4.1. Argumentos a favor

En primer lugar, para justificar esta posibilidad podemos partir de la relación entre la regularización fiscal y el desistimiento, mencionada en el apartado 3.4 de este trabajo. Por una parte, se puede entender que cuando el sujeto realmente tiene la voluntad de regularizar y se esfuerza para pagar, estamos ante una situación en la que disminuye la necesidad de imposición de la pena, por lo que se debería favorecer esta voluntad con mecanismos que permitan que esta intención se materialice.³⁵ Por otra parte, analizando la principal distinción entre ambas figuras respecto al momento en que se produce la acción que exime de pena (anterior o posterior a la consumación), se puede justificar que se deba responder de forma distinta ante estos dos tipos de conductas que intentan evitar los efectos del delito. En el desistimiento, cuando el sujeto ya ha terminado toda la actuación necesaria para que, en teoría, se produzca el resultado, para que se exima de responsabilidad es necesario que el sujeto impida su producción (es decir, cuando la tentativa es acabada, para apreciar el desistimiento es necesario impedir la producción del resultado). Si no se llega a evitar el resultado, estaríamos ante un desistimiento malogrado que no exime de pena, pues el resultado ya habría sido producido. En cambio, en la regularización del delito fiscal, si partimos de la base que la acción que comporta el retorno a la legalidad se produce una vez el delito ha sido consumado, el resultado lesivo al bien protegido ya se ha producido, por lo que podemos defender que no existe “urgencia” en reparar el daño (a diferencia de lo que sucede en la tentativa acabada). Es decir, en la figura del desistimiento tiene lógica exigir la inmediatez del retorno a la legalidad, ya que así se evita la lesión al bien jurídico, sin embargo, en el caso de la regularización en el cual el daño ya se ha producido no parece lógico exigir esta inmediatez, pues, aunque se retorne a la legalidad paulatinamente se estará beneficiando al bien jurídico.

En segundo lugar, algunos autores defienden que como el legislador no ha regulado la cuestión en el ámbito penal y no se refiere expresamente al ingreso, sino que menciona el “pago”, este requisito

³⁵ BRANDARIZ GARCÍA, José Ángel en «La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social» utiliza este argumento. Pág. 85.

debe entenderse de forma flexible, de manera que la regularización despliegue sus efectos también cuando la deuda sea aplazada o fraccionada siempre que ello se haya acordado a través de la normativa y los procedimientos procedentes.³⁶ Además, se defiende que el TS ha reiterado que el aplazamiento y fraccionamiento en ámbito tributario es un mecanismo adecuado de pago, por lo que parece asumible que de no decirse lo contrario, en sede penal deberíamos llegar a la misma conclusión.

Finalmente, otro argumento esgrimido es que el objetivo principal de las figuras de aplazamiento y fraccionamiento es ofrecer la posibilidad de contribuir a aquellos que cuando desean hacerlo tienen dificultades transitorias para pagar. Este objetivo encontraría lugar también en el ámbito de la regularización, pues puede suceder que un sujeto quiera pagar aquello que debe, pero que esté pasando por dificultades transitorias que no le permitan realizar el pago. Además, se señala también que para la AT también es beneficioso ofrecer esta posibilidad, pues es mucho más costoso y difícil proceder al apremio que facilitar el pago voluntario a lo largo de un período corto de tiempo.³⁷

4.4.2. Argumentos en contra

A parte de los argumentos posteriores a la Ley 34/2015, ya desde antes se ofrecían argumentos en contra de la posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento. En primer lugar, se alegaba que un requisito esencial para que el aplazamiento o fraccionamiento sean válidos es la aceptación por parte de la AT, cosa que comportaba a resultados problemáticos en sede penal, pues la aplicación de la eximente estaría en manos de la AT, el acreedor de la deuda.³⁸ Además, esta decisión de la AT se basa en el análisis de la existencia de dificultades transitorias del sujeto, cosa que podría conllevar problemas de seguridad jurídica, al no estar determinados expresamente los criterios para determinar cuándo se apreciarían estas dificultades.³⁹

Otro problema planteado era que, si se acepta la posibilidad de los pagos aplazados o fraccionados, el delito podría estar ya prescrito una vez se deja de cumplir con el calendario de pagos. Es decir,

³⁶ Por ejemplo, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., y MERINO JARA, I., en “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, Pág 4. expresan: “*Si el legislador se hubiera referido al ingreso, nos bastaría examinar el artículo 60, pero como no ha sido así, habremos de concluir que también surtiría efectos la regulación si, en lugar de realizar el ingreso de la deuda tributaria, se procede a la consignación de la deuda tributaria (art. 64), o si se consigue su aplazamiento o fraccionamiento (art. 65).*”

³⁷ BLÁZQUEZ LIDOY, A. en “Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago?” Pág. 117-120.

³⁸ BLÁZQUEZ LIDOY, A. en “Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago?” Pág. 119 asume esta crítica.

³⁹ BERTRÁN GIRÓN en “Regularización y delito contra la Hacienda Pública: cuestiones prácticas” pág. 233 considera la incompatibilidad de esta inseguridad jurídica con la certeza que debe regir en la normativa penal.

imaginemos que un sujeto defraudó a la HP en 2010 (quedando así el delito consumado este mismo año). En 2012, procede a regularizar su situación tributaria a través de pagos fraccionados y se concreta un calendario de pagos que durará 5 años. El período de prescripción del delito empieza a computar desde la consumación del delito (en este caso, 2010), por lo que cuando se empiezan a abonar los pagos previstos en el calendario de pagos (en 2012) aún quedan 3 años para que prescriba el delito. Si el sujeto cumple el calendario de pagos durante los 3 primeros años (2012, 2013, 2014), pero el cuarto año (2015) deja de cumplir, el delito ya habría prescrito, pues ya habrían pasado 5 años desde la consumación del delito (2010). Siguiendo esta interpretación, la regularización llevada a cabo no habría interrumpido la prescripción del delito y el plazo habría seguido corriendo desde la consumación del delito. Entonces, cuando el sujeto incumple una de sus obligaciones previstas en el calendario de pagos para después de la prescripción, ya no sería posible perseguir el delito fiscal, pues este ya habría prescrito.⁴⁰ No obstante, esta interpretación sería errónea si se aceptara la posibilidad del pago aplazado o fraccionado. Es decir, si entendemos de manera flexible esta figura, de manera que es suficiente para regularizar el reconocimiento de la deuda y el pago o el plan de pago (en caso de incapacidad inmediata de realizar éste), con el plan de pago ya operaría la exención de responsabilidad penal, por lo tanto, no existiría ya el fundamento de la persecución penal del delito. No nos podríamos plantear problemas relativos a la prescripción, pues directamente ya no existiría la posibilidad de perseguir el delito debido a la inexistencia de fundamento. Analizando el ejemplo planteado anteriormente, en 2012 cuando el sujeto procede a regularizar su situación tributaria y se concreta un calendario de pagos, ya aquí operaría la exención de responsabilidad, por lo que ya no tendríamos que analizar la prescripción, pues con el plan de pago ya se habría eliminado el fundamento de la persecución penal. Teniendo en cuenta este aspecto, los que se muestran contrarios a flexibilizar este requisito podrían argumentar que si el delito no es perseguible (aunque debido a la inexistencia de fundamento y no por haber prescrito el delito), igualmente llegaríamos al mismo resultado: la imposibilidad de perseguir aquel que incumple el calendario de pagos y, por lo tanto, no acaba pagando su deuda.

⁴⁰ BLÁZQUEZ LIDOY, A. en “Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago?” Pág. 119-120 prevé esta crítica.

4.4.3. Conclusión

Como hemos podido ver, aunque hay autores que consideran que la Ley 34/2015 resolvió la controversia, debemos tener presente que existen argumentos para sostener ambas posiciones y que realmente el legislador no ha resuelto formalmente la cuestión en ámbito penal. Además, no existe un criterio jurisprudencial asentado al respecto, a diferencia de lo que sucedía con la exigencia del pago, ya que el TS no se ha pronunciado específicamente sobre esta cuestión. Según mi punto de vista, es necesario tener presente que entre los argumentos comentados a favor hay motivos suficientes para aceptar el aplazamiento o fraccionamiento, ya que, ante una ausencia de urgencia de la reparación del daño y los beneficios de la regularización a nivel estatal, considero que se debería flexibilizar este requisito. Aun así, creo que sería necesario por parte del legislador penal aclarar esta controversia, tal como se hizo con el requisito de pago.

5. Conclusiones

En este último apartado del trabajo resumiré sucintamente las principales conclusiones a las que he llegado con el estudio de este trabajo.

Primera. – La regularización del delito fiscal es una figura excepcional que permite la exoneración de responsabilidad penal a aquellos sujetos que habiendo defraudado a la Hacienda Pública una cantidad superior a 120.000 euros proceden de forma espontánea a regularizar su situación tributaria. Son necesarios tres requisitos: el completo reconocimiento de la deuda tributaria, el completo pago de ésta misma y la inexistencia de las causas de bloqueo en el momento de la regularización.

Segunda. – Las razones que han llevado a incluir esta cláusula en nuestro Código Penal han sido, por un lado, favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para obtener una mayor recaudación y, por otro lado, conseguir esta mayor recaudación de una forma más eficiente, puesto que el cumplimiento voluntario es mucho menos costoso que ejercer un mayor control por parte de la Agencia Tributaria y ejercer también el *ius puniendi* por parte del Estado.

Tercera. – Antes de la LO 7/2012 había cierto consenso de que la regularización se trataba de una causa de levantamiento o supresión de la pena, ya que, aunque concurrieran todos los elementos necesarios para imponer la pena del delito fiscal, ésta se excluía en base a la regularización producida después de la conducta defraudatoria por motivos de política criminal.

Cuarta. – Como consecuencia de la nueva regulación del delito de blanqueo de capitales, introducida por la LO 5/2010, que tipificó el autoblanqueo y exigió respecto el origen de los bienes blanqueados únicamente que provinieran de una actividad delictiva, el legislador intentó mediante la LO 7/2012 modificar la naturaleza jurídica de la regularización para evitar así que los incentivos a regularizar fueran reducidos. Sin embargo, la mayoría de la doctrina sigue considerando esta disposición como una causa de levantamiento de la pena, ya que, por un lado, considerarla un elemento del tipo plantea problemas respecto a la consumación y prescripción del delito y, por otro lado, considerarla una causa de exclusión de la antijuridicidad no sería correcto, ya que la regularización no existe simultáneamente a la defraudación.

Quinta. – Tanto la regularización como el desistimiento voluntario eximen de responsabilidad como consecuencia de un hecho llevado a cabo por el sujeto activo del delito que determina que ya no sea necesaria la imposición de una pena. No obstante, estas figuras se diferencian fundamentalmente por el momento en que aparecen, mientras que la regularización opera una vez el delito ha sido consumado, el desistimiento es previo a la consumación.

Sexta. – Antes de la reforma de 2012, la ley no definía que se consideraba por regularizar la situación tributaria, cosa que llevó a un gran debate doctrinal sobre si era necesario el pago de la deuda para que la regularización fuera efectiva, entendiendo la doctrina mayoritaria que éste no era necesario. Aunque la jurisprudencia solventó este debate taxativamente, el legislador decidió exigir expresamente el pago con la reforma de 2012 para así evitar posibles controversias.

Séptima. – El legislador no ha resuelto formalmente el debate sobre la posibilidad de regularizar la deuda a partir del pago fraccionado o aplazado. Sería conveniente que la legislación resolviera esta duda, puesto que hay argumentos plausibles para ambas posturas. Ante la ausencia de urgencia en la reparación del daño y los beneficios estatales de la regularización se debería considerar seriamente esta posibilidad.

6. Bibliografía

ALONSO GALLO (2013), «El delito fiscal tras la ley orgánica 7/2012», Actualidad Jurídica Uría Menéndez, (34)

ÁLVAREZ GARCÍA FJ, DOPICO GÓMEZ-ALLER J. Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012 : ponencias presentadas al congreso de profesores de derecho penal “estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012”, celebradas en la Universidad Carlos III de Madrid los días 31 de enero y 1 de febrero de 2013. Valencia: Tirant lo Blanch; 2013

BERTRÁN GIRÓN F. Regularización y delito contra la Hacienda Pública: cuestiones prácticas. Prima edizione. Madrid: Dykinson; 2021.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011). Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago? Análisis tributario a propósito de la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado. Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF, (343), 87–128. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2011.6881>

BRANDARIZ GARCÍA, José Ángel: «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. ISSN 1137-7550, pp. 60-126.

CAZORLA PRIETO LM. La Llamada «amnistía fiscal»: estudio pormenorizado de la regulación fiscal especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo). Cizur Menor (Navarra): Aranzadi Thomson Reuters; 2012.

COCA VILA, «Tema 17», en SILVA SÁNCHEZ (dir.)/ROBLES PLANAS (coord.), Lecciones de Derecho penal económico, 2020

COLINA RAMIREZ, E. La defraudación tributaria en el Código penal español: análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP. Barcelona: Bosch; 2010.

CUERDA MARTÍN M de la. La cláusula de regularización tributaria. *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*. 2017;(10):154–241.

DE LA MATA BARRANCO, N., «Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social», en *Derecho penal económico y de la empresa*, De la Mata Barranco/Dopico Gómez-Aller/Lascuráin Sánchez/Nieto Martín, Dykinson, 2018.

DE LA MATA BARRANCO (2016), «El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones viejas y nuevas, todavía controvertidas», *Revista General de Derecho Penal*, (26).

FERNÁNDEZ BERMEJO D. Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. 2020;(1):601–41.

FUENTES BARDAJÍ J, BAL FRANCÉS E, ZABALA GUADALUPE JJ. *Manual de delitos contra la hacienda pública*. In Madrid: Gobierno de España. Ministerio de Justicia; 2008.

LANDERA LURI M. *Excusas absolutorias basadas en conductas positivas postconsumativas: acciones contratípicas: regularización fiscal, reintegro en la malversación, retractación del falso testimonio y liberación de la persona detenida*. 1a edición. Valencia: Tirant lo Blanch; 2018.

MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO I. *El Autoblanqueo el delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*. València: Tirant lo Blanch; 2014.

MIR PUIG S, GÓMEZ MARTÍN V, VALIENTE IVÁÑEZ V. *Derecho penal: parte general*. 10a ed. act. y rev. Barcelona: Reppertor; 2015.

MONTERO F. *La Regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva*. *InDret*. 2020;(2).

MUÑOZ CUESTA. La reforma del delito Fiscal operada por la LO 7/2012. Revista Aranzadi, Doctrinal, (11); 2013

QUERALT JIMÉNEZ J. La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal, en Política fiscal y delitos contra la hacienda pública : mesas redondas derecho y economía /. Madrid :: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces,; 2007.

RODRÍGUEZ ALMIRÓN FJ. Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Anuario de derecho penal y ciencias penales. 2020;73:643–85.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ P. La Exención de responsabilidad penal por regularización tributaria. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi; 2002.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., y MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, Diario La Ley, n. 8052, 2013.

VILAPLANA RUIZ J, «¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? (Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal)», Diario La Ley, N° 8025

ZAPATA GARCÍA MP, Cámara Barroso M del C. Efectos da regularización voluntaria en vía administrativa e en vía penal tras a Lei orgánica 7/2012. REGAP: Revista galega de administración pública. 2018;(56):117–40.

7. Normativa

Circular nº 2/2009 de Fiscalía General del Estado, 4 de Mayo de 2009

Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Orden HAC/530/2020, de 3 de junio, por la que se desarrolla la disposición final décima de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aprueban los modelos 770, "Autoliquidación de intereses de demora y recargos para la regularización voluntaria prevista en el artículo 252 de la Ley General Tributaria" y 771 "Autoliquidación de cuotas de conceptos y ejercicios sin modelo disponible en la Sede electrónica de la AEAT para la regularización voluntaria prevista en el artículo 252 de la Ley General Tributaria", y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

8. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Supremo 1146/2017 (Sala de lo Contencioso Sección 2ª), de 29 de junio de 2017 (recurso 2014/2016).

Sentencia del Tribunal Supremo 209/2019 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 22 de abril de 2019 (recurso 659/2018).

Sentencia del Tribunal Supremo 1688/2000 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 6 de noviembre de 2000, (recurso 3286/1998)

Sentencia del Tribunal Supremo 636/2003 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 30 de mayo de 2003, (recurso 3692/2001)

Sentencia del Tribunal Supremo 340/2012 (Sala de lo Penal Sección 2ª), de 30 de abril de 2012,
(recurso 1257/2011)

Sentencia del Tribunal Supremo 746/2018 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 13 de febrero de 2019,
(recurso 2338/2017)

Sentencia del Tribunal Supremo 1807/2001 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 30 de octubre de 2001
(recurso 1184/2001)

Sentencia del Tribunal Supremo 1336/2002 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 15 de julio de 2002,
(recurso 2313/2000)

Sentencia del Tribunal Supremo 539/2003 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 30 de abril de 2003,
(recurso 3435/2001)

Sentencia del Tribunal Supremo 192/2006 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 1 de febrero de 2006,
(recurso 1087/2004)

Sentencia del Tribunal Supremo 611/2009 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 29 de mayo de 2009,
(recurso 1842/2008)

Sentencia del Tribunal Supremo 426/2018 (Sala de lo Penal Sección 1ª), de 26 de septiembre de
2018 (recurso 1995/2017)