

JOSÉ ÁNGEL BRANDARIZ GARCÍA

**Profesor de Derecho Penal
Universidad de A Coruña**

**La regularización postdelictiva en los delitos contra la
Hacienda Pública y la Seguridad Social**

Sumario

1.- INTRODUCCIÓN. 2.- NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CLÁUSULAS DE LOS ARTS. 305.4 Y 307.3 CP. 3.- FUNDAMENTO Y FINES DE LAS CLÁUSULAS DE REGULARIZACIÓN POSTDELICTIVA. 4.- REQUISITOS POSITIVOS DE APLICACIÓN DE LAS CLÁUSULAS DE REGULARIZACIÓN POSTDELICTIVA. 5.- REQUISITOS NEGATIVOS DE APLICACIÓN DE LAS CLÁUSULAS DE REGULARIZACIÓN POSTDELICTIVA. 6.- ÁMBITO OBJETIVO DE ANULACIÓN DE PENA. 7.- ÁMBITO SUBJETIVO DE ANULACIÓN DE PENA. 8.- VALORACIÓN CONCLUSIVA. 9. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los rasgos característicos de la política fiscal contemporánea (entendida en sentido amplio, como comprensiva tanto del fenómeno tributario cuanto de la cotización a la Seguridad Social) es el establecimiento de vías de cumplimiento extemporáneo de los deberes de comunicación y abono de la deuda alternativas a la clásica respuesta sancionatoria. Los delitos en materia tributaria y contributiva no han permanecido inmunes a esta evolución. De hecho, seguramente una de las novedades fundamentales en la última etapa de las infracciones penales relativas al incumplimiento de los deberes tributarios y contributivos en el panorama comparado es la previsión expresa de disposiciones que otorgan eficacia penal, diversa según los casos, a estos modos tardíos de cumplimiento¹.

1 A modo de referencia, puede comprobarse que el cumplimiento extemporáneo de los deberes tributarios o de cotización es contemplado expresamente, entre otros, en los ordenamientos alemán (§ 371 AO y § 266 a StGB), italiano (arts. 13,14 Diegs. 10/III/2000, n° 74 –simple atenuante-, 2.1 L. 11/XI/1983, n° 638), portugués (art. 22 L. n° 15/2001, de 5/VI), argentino (art. 16 L. 24.769) o brasileño (arts. 168-A § 2º, 337 § 1º CP). Cláusulas de este género se han incorporado igualmente en la propuesta de *Europa-delikte* elaborada en los últimos años por penalistas de diversos países europeos. En este sentido, vid. el art. 27.3 de la propuesta (cfr. TIEDEMANN, K. (ED.), *Wirtschaftsstrafrecht in der Europäischen Union. Freiburg Symposium*, Carl Heymanns, Berlin, 2002, p. 465).

El ordenamiento penal español no ha sido una excepción. La L.O. 6/1995, de 29 de junio, última reforma previa a la promulgación del actual CP 1995 –que permaneció prácticamente inalterada en el nuevo cuerpo legal-, introducía sendas *causas de exclusión de la responsabilidad penal* en las normas tipificadoras de los delitos de defraudación tributaria, de defraudación a la Seguridad Social y de fraude de subvenciones, vinculadas al mencionado cumplimiento extemporáneo de las obligaciones y, en particular, a las ideas de autodenuncia y reparación del perjuicio. El presente trabajo pretende esbozar algunas ideas para la interpretación de las dos primeras de estas causas² (actualmente arts. 305.4 y 307.3 CP³), a partir de la reflexión colectiva que las mismas han generado durante estos primeros años de su previsión legislativa.

- 2 El trabajo opta por limitarse al análisis de las disposiciones de los arts. 305.4 y 307.3 CP, excluyendo la exégesis de la norma del art. 308.4 CP, tomando en consideración, por una parte, la acusada similitud que presentan aquellas disposiciones (hasta el punto de que sus perfiles diferenciales se presentan en cuestiones en cierta medida menores) y, por otra parte, la –seguramente– mayor relevancia de aquellas instituciones, toda vez que es en el ámbito tributario/contributivo en el que se ha generado una mayor atención y un más intenso debate doctrinal, tanto en la literatura penal española como comparada.
- 3 El art. 305.4 CP, que recoge los efectos penales de la regularización tributaria, dispone: “4. *Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este Artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.* La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

2.- NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CLÁUSULAS DE LOS ARTS. 305.4 Y 307.3 CP

Seguramente no resulta aventurado estimar que el debate sobre la naturaleza jurídica de las disposiciones de los arts. 305.4 y 307.3 CP ha perdido a lo largo de los años la limitada intensidad que inicialmente había cobrado. Las minoritarias posiciones doctrinales que entendían, por una parte, que las cláusulas de referencia operan antes de la consumación del ilícito, como una suerte de desistimiento del hecho intentado⁴, o, por otra parte, que funcionan como peculiares causas de exclusión de la antijuridicidad⁵ no han conocido adhesiones, sino, por el contrario,

Por su parte, el art. 307.3 CP, que establece los efectos de la regularización contributiva con la Seguridad Social, dispone: “3. *Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este Artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.*”

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

- 4 Cfr. ÁLVAREZ MORENO, A., «La configuración del delito contra la Seguridad Social en el nuevo Código Penal», en AA.VV., *Análisis de diversas cuestiones sobre los Pactos de Toledo*, Madrid, 1997, p. 307; HERRERO DE EGAÑA, 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», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 239, 1996, p. 5; MARTÍNEZ HORNERO, F.J., «Delito fiscal y regularización tributaria», en *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 170, 1997, p. 15 y ss.; MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Ciss Praxis, Valencia, 2000, p. 312 y s.
- 5 Cfr., en este sentido, QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en AA.VV., *Empresa y Derecho Penal (I)*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, p. 226 y ss. MESTRE DELGADO, E., en LAMARCA PÉREZ, C. (COORD.) Y OTROS,

críticas frontales⁶. En la actualidad los analistas y los aplicadores o bien se limitan a considerarlas excusas absolutorias⁷, o bien, profundizando más el análisis, las conceptúan como causas de levantamiento (o anulación) de la pena⁸.

Manual de Derecho Penal. Parte Especial, Colex, Madrid, 2001, p. 392 y 396, analiza también la institución, conceptuada como '*cláusula de exoneración personal de la responsabilidad penal*', en el marco de la antijuridicidad.

6 Para una crítica de estas tesis, cfr., por todos, BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 91; FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 215; RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, Colex, Madrid, 2001, p. 55; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención de Responsabilidad Penal por regularización tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 152 y ss.

7 Cfr., por todos, BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ceura, Madrid, 2000, p. 105 y ss. -con contradicciones inevitables, dada la tesis sobre el momento de perfección del hecho que mantienen-; BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., *Derecho Penal del Trabajo*, 2ª ed., Trotta, Madrid, 1997, p. 187; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos...*cit., p. 91 y ss., y 113; LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A., "Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización", en AA.VV., *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, p. 363 y ss.; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 14ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 1018; SUÁREZ GONZÁLEZ, C., en BAJO FERNÁNDEZ, M. Y OTROS, *Compendio de Derecho Penal. (Parte Especial)*, Ceura, Madrid, 1998, p. 616; VALLE MUÑOZ, J.M./MORALES PRATS, F., «art. 307», en QUINTERO OLIVARES, G.(DIR.) Y OTROS, *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, 3ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 1078; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la Democracia*, Ibidem, Madrid, 1996, p. 118 y ss.

Las escasas resoluciones jurisprudenciales que se ocupan de la materia suelen acudir también a la denominación '*excusa absolutoria*'. En este sentido se expresan las SSTs de 28/X/1997 (RJA 7843), 29/IX/2000 (RJA 9251), 6/XI/2000 (RJA 9271), 30/X/2001 (RJA 9089), 15/VII/2002 (RJ 8709), así como los AATS de 22/XII/1995, 19/VII/1997 (RJA 7842).

8 Cfr., en este sentido, entre otros, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 660 y ss.; FARALDO CABANA, P., *Las causas...*cit., p. 211 y ss.; FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal», en *Actualidad Penal*, nº 16, 1997, p. 652; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de*

La ubicación del momento de consumación de estos delitos no más allá de la fecha de vencimiento del plazo reglamentario de ingreso, tesis ampliamente dominante, convierte en inviable el análisis de la regularización en el ámbito de la exclusión de la antijuridicidad o en el de las formas imperfectas de ejecución⁹. De este modo, resulta acertado el planteamiento mayoritario, que se dirige a la categoría de la punibilidad o, si se quiere, al terreno de los otros presupuestos de la pena distintos del delito¹⁰.

En efecto, la regularización, presupuesto de aplicación de las instituciones objeto de estudio, no afecta al injusto del hecho o a la culpabilidad del infractor, sino que concurre tras la perfección del delito y, a modo de comportamiento postdelictivo positivo, anula o levanta por razones político-criminales una punibilidad que ya había surgido¹¹.

defraudación tributaria, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 164 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1995, p. 130 y ss.; MORALES PRATS, F., «art. 305», en QUINTERO OLIVARES, G. (DIR.) Y OTROS, *Comentarios...cit.*, p. 1032; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., «El delito de defraudación a la Seguridad Social», en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal*, tomo XVIII, Edersa, Madrid, 1997, p. 227 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 138, n. 300, y 164 y s.; SÁNCHEZ TOMÁS, J., en RODRÍGUEZ RAMOS, L./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M.A./SÁNCHEZ TOMÁS, J., *Derecho Penal. Parte Especial III*, Universidad Complutense, Madrid, 1999, p. 122.

- 9 Cfr., en este sentido, por todos, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 324 y s., y 335; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad en el Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 197; LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A., “Tres...cit., p. 366 y s., y 369; RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad...cit.*, p. 55; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 164.
- 10 Cfr., sobre el debate en torno a estas dos categorizaciones dogmáticas FARALDO CABANA, P., *Las causas...cit.*, p. 162 y ss.; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...cit.*, p. 69 y ss.; POZUELO PÉREZ, L., *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 435 y ss.
- 11 Cfr., en este sentido, entre otros, GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...cit.*, p. 200; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 164; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 130 y ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *La Ley*, 2000-8, p. 1475; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 164; VALLE MUÑOZ, J.M./MORALES PRATS, F., «art. 307...cit., p. 1078.

Con todo, esta primera caracterización pone ya sobre la pista de las limitaciones de la conceptualización como *excusa absolutoria*. Sea por el carácter escasamente preciso de esta institución, sea por la falta de acuerdo pleno sobre su concepto, resulta más adecuado en este caso hablar de causas personales de anulación (o levantamiento) de la pena, partiendo de la distinción entre esta (sub-)categoría y la de las causas personales de exclusión de la pena¹². Abandonando aquella caracterización se avanza en la comprensión de las disposiciones analizadas, ya que se pone de manifiesto que los presupuestos que las definen no tienen por qué estar presentes en el momento de la perfección del hecho, sino que se verifican con posterioridad, e incluso -si se quiere- que no se remite a características condiciones personales del sujeto beneficiado por su aplicación¹³.

3.- FUNDAMENTO Y FINES DE LAS CLÁUSULAS DE REGULARIZACIÓN POSTDELICTIVA

En el ordenamiento criminal español, la previsión de las cláusulas de regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social –sobre todo en el correspondiente a la defraudación tributaria- obedeció en su momento a una razón de matiz práctico¹⁴: la urgente necesidad, en los

12 Cfr., sobre ello, JESCHECK, H.-H./WEIGEND, T., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, 5ª ed., Comares, Granada, 2002, p. 594 y s.; LUZÓN PEÑA, D.-M., «voz 'Punibilidad'», en LUZÓN PEÑA, D.-M. (DIR.), *Enciclopedia Penal Básica*, Comares, Granada, 2002, p. 1053 y ss.; DE VICENTE REMESAL, J., *El comportamiento posdelictivo*, Universidad de León, León, 1985, p. 319.

13 Sobre ello, cfr. CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 341; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 130 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 156 y 165; SÁNCHEZ TOMÁS, J., en RODRÍGUEZ RAMOS, L./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M.A./SÁNCHEZ TOMÁS, J., *Derecho...cit.*, p. 122.

14 Cfr., en este sentido, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 662; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., "El comportamiento...cit.", p. 179 y ss.; RODRÍGUEZ-PINERO ROYO, M./QUINTANAR DÍEZ, M., «El delito de defraudación a la Seguridad

primeros años de la década de los noventa, de solventar la situación de grave inseguridad jurídica creada con la previsión en sede tributaria de cláusulas análogas de regularización de las deudas que determinaban la exoneración de responsabilidad administrativa, pero a las que la jurisprudencia mayoritaria no reconocía efectividad en sede penal¹⁵.

No obstante, al margen de este condicionante coyuntural, el estudio de las normas de los arts. 305.4 y 307.3 CP ha puesto de manifiesto en qué medida el fundamento y los fines de dichas cláusulas de regularización postdelictiva han de buscarse en la problemática simbiosis de dos orientaciones, que influyen en el diseño de sus presupuestos y en las condiciones de su aplicación: los objetivos de política fiscal y los propios fines perseguidos por el Derecho Penal, en concreto por sus instituciones vinculadas al comportamiento postdelictivo positivo.

Seguramente resulta mayoritario el grupo de autores tendente a resaltar la orientación político-fiscal como fundamento de las causas de anulación de la pena de referencia. En este sentido, se las contempla como instrumentos que pretenden incentivar el cumplimiento, aun extemporáneo, de las obligaciones tributarias o contributivas, atendiendo primordialmente a los intereses

Social», en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 154 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ,P., “Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal”, en CORCOY BIDASOLO,M:(DIR.)/LARA GONZÁLEZ,R.(COORD.), *Derecho Penal de la empresa*, Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2002, p. 248 y s.

La estrecha relación entre la situación de inseguridad jurídica descrita en el texto y la previsión de las cláusulas estudiadas es mencionada expresamente en la propia Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995.

- 15 Se trataba de las disposiciones contenidas en el entonces art. 61.2 LGT, así como en las disposiciones adicionales 13ª y 14ª Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para una profundización de la problemática generada en aquel momento, vid., por todos, IGLESIAS RÍO,M.A., *La regularización...cit.*, p. 92 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ,C., *Los delitos...cit.*, p. 106 y ss.; MORALES PRATS,F., «art. 305...cit.», p. 1017 y ss.; SUÁREZ GONZÁLEZ,C., «El delito de defraudación tributaria», en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 121 y ss.

recaudatorios de las administraciones tributaria o de la Seguridad Social¹⁶. De este modo, el legislador parece haber tomado una opción netamente pragmática, a partir de la consideración de la limitada utilidad del Derecho Penal para combatir un fraude de proporciones considerables, y del menor coste que, a efectos de recuperación de deudas, comporta el fomento del cumplimiento tardío frente al uso de los instrumentos punitivos¹⁷. Todo ello en una consideración que bien podría vincularse al carácter subsidiario del Derecho Penal, y a la –posible- ausencia de necesidad de pena que se manifiesta con el cumplimiento tardío de las obligaciones inicialmente infringidas, superando el menoscabo de los intereses recaudatorios¹⁸.

16 Para un análisis de esta orientación, cfr., entre muchos otros, GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...*cit., p. 199 y ss.; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit.», p. 1029 y ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración...cit.», p. 1475; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento...cit.», p. 176 y ss.; RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad...*cit., p. 55; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., “La ‘regularización’ tributaria en el conjunto de los medios para combatir el fraude fiscal en España”, en *Estudios Financieros*, nº 201, 1999, p. 44 y s. (n. 176), y 50; “Consideraciones...cit.», p. 243 y ss.; y, en particular, SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 49 y ss., 67 y ss., 148 y ss., y 164 y ss. -quien formula una muy sugerente reflexión en el marco de un estudio sobre la evolución de la política fiscal española y de los modos normativos de combate al fraude-. Llama la atención también sobre el fundamento político-fiscal la STS de 6/ XI/2000 (RJ 9271).

17 Cfr., sobre ello, MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Práctica de Derecho, Valencia, 2002, p. 184; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit.», p. 1029 y s.; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento...cit.», p. 176 y ss.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., “La ‘regularización’...cit.», p. 44 y s. (n. 176), y 50; “Consideraciones...cit.», p. 243 y ss.; *La Exención...*cit., p. 49 y ss., y 70 y s., y 166 y s., y 174 y ss.

IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 197; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 184, llaman la atención también sobre el hecho de que las notables dificultades que presenta frecuentemente el descubrimiento del fraude aconsejan la articulación de un mecanismo de fomento de la autodenuncia y de la reparación.

18 Cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 150, n. 338, y 166 y ss. (con matizaciones en p. 174 y s.). El autor, en p. 144, n. 320, hace referencia también al principio de intervención mínima, que permite dejar de sancionar en casos en que se produce un retorno a la legalidad del infractor.

Este sector doctrinal lleva razón al destacar que las consideraciones de política fiscal han tenido una influencia innegable en la configuración concreta de las cláusulas de regularización postdelictiva, dotándolas de sentido. No existe una cabal explicación de estas disposiciones si se desatiende su fundamento específicamente tributario¹⁹. Ello se manifiesta en diversos apartados de las normas, incomprensibles desde un fundamento exclusivamente jurídico-penal, sobre todo la deficiente configuración de la exigencia de voluntariedad en la regularización, que permite el aprovechamiento de la norma, con anulación de las penas aplicables por la defraudación, así como por las falsedades instrumentales e irregularidades contables conexas, por motivos no valiosos desde una perspectiva preventivo-especial o preventivo-general²⁰. En suma, probablemente la principal razón que movió al legislador a establecer las disposiciones de los arts. 305.4 y 307.3 CP –al margen del condicionante coyuntural mencionado– fue el interés en facilitar el afloramiento del fraude tributario o contributivo, incrementando de este modo la recaudación.

No obstante, las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305.4 y 307.3 CP no deben ser reducidas al papel de meros instrumentos de recaudación²¹. El sentido de las mismas sólo

19 Cfr., en este sentido, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 28, y 189 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 183.

20 Cfr. GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...*cit., p. 199 y ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración...”cit., p. 1475; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 2002, p. 159, n. 122.

MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 189, 192, 196 y 205, apunta que el mismo fundamento político-fiscal se evidencia en extremos como la aplicabilidad de la causa de levantamiento de la pena a los tipos cualificados, el hecho de que la reclamación de deudas –en materia de Seguridad Social–, o la querrela o denuncia presentada por un abogado designado por la Administración no hagan precluir el plazo de regularización, o la extensión del efecto de impunidad a las falsedades instrumentales.

21 El ATS de 19/VII/1997 (RJ 7842), y la STS de 28/X/1997 (RJA 7843) llaman la atención sobre el peligro de que la norma penal quede reducida a tal papel instrumental, si bien consideran que se ha logrado conjurar tal riesgo.

puede ser captado desde su consideración como normas propiamente criminales, esto es, preordenadas a la consecución de determinados fines penales. Es más, seguramente es recomendable que este fundamento jurídico-penal cobre preeminencia en el análisis de las disposiciones²², no sólo porque la orientación político-fiscal no es tampoco capaz de explicar de forma plausible los requisitos de las cláusulas –en particular, la cuestión de los límites temporales de aplicación²³–, sino porque la tesis defendida evita los riesgos de perversión de los fines de la norma penal, y de bagatelización de la misma²⁴, y permite una prudente exégesis restrictiva de estas disposiciones.

22 Cfr., en este sentido, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito*...cit., p. 666 y s.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización*...cit., p. 198 y s., 223, 249 y s., y 258 y ss.; MARTÍNEZ-BUIÁN PÉREZ, C., *Los delitos*...cit., p. 127 y s.

SÁNCHEZ-OSTIZ mantiene posiciones aparentemente contradictorias sobre la orientación que debe resultar preeminente en el análisis de la institución. Si bien en SÁNCHEZ-OSTIZ, P., "La 'regularización'..."cit., p. 45; *La Exención*...cit., p. 71, n. 126, considera que sólo los fines del Derecho Penal dotan de sentido y fundamento a las disposiciones estudiadas, la posición parece tender a otorgar prevalencia a la orientación político fiscal en SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención*...cit., p. 151 y s., y 164 y ss.

23 Aunque pueda parecer paradójico, como recuerda MARTÍNEZ-BUIÁN PÉREZ, C., *Los delitos*...cit., p. 125, la orientación político-fiscal no se compadece adecuadamente con el establecimiento de unas 'circunstancias de bloqueo' de la aplicabilidad de la regularización postdelictiva que tratan de delimitar normativamente la exigencia de voluntariedad en la conducta postdelictiva, y que tendrían escaso sentido si la razón de ser de la institución fuera simplemente maximizar la recaudación tributaria o contributiva.

24 IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización*...cit., p. 195 y ss., pone de manifiesto con acierto que las cláusulas de regularización postdelictiva, con su acusada orientación recaudacionista, amenazan con devaluar el carácter criminal de la conducta, así como con poner en cuestión principios básicos del ordenamiento, como la coactividad de las normas, la obligatoriedad de perseguir el crimen, el principio de inquebrantabilidad del ordenamiento o la salvaguarda de la intangibilidad de los bienes jurídicos.

Resulta igualmente significativa la consideración de SÁNCHEZ-OSTIZ, P., "Consideraciones..."cit., p. 255, n. 43, y 258; *La Exención*...cit., p. 69 y s, 160 y s., y 182 y s., para quien la previsión de las cláusulas de regularización postdelictiva conduce a la administrativización del Derecho Penal en materia tributaria, relativizándose la antijuridicidad penal del hecho, lo que le lleva a preguntarse si realmente está justificada la intervención penal en la materia.

En consecuencia, aun con las contradicciones ya sugeridas, las normas estudiadas deben contemplarse desde la perspectiva de que la comunicación de datos con relevancia tributaria/contributiva y el pago de lo adeudado, como presupuestos positivos de su aplicación, comportan una compensación, respectivamente, del desvalor de acción y del desvalor de resultado de la previa conducta defraudatoria²⁵. De este modo, ambas causas de anulación de la pena entroncan, al margen del valor en sí que comporta la autodenuncia, con la moderna dogmática de la reparación, ya que se exige que el sujeto defraudador repare la lesión del bien jurídico ocasionada con anterioridad²⁶. Desde esta perspectiva, el núcleo del fundamento de las disposiciones estudiadas debe centrarse en la significativa reducción -o efectiva ausencia- de razones preventivo-generales y preventivo-especiales para sancionar al sujeto cuando, llevando a cabo un comportamiento de regularización voluntaria, ha reparado el menoscabo causado al bien jurídico, poniendo de manifiesto un 'retorno a la legalidad'²⁷. Por una parte, la exigencia -siquiera 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

25 Cfr., por todos, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., "La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social. Notas de derecho comparado", en QUINTERO OLIVARES, G./MORALES PRATS, F. (COORDS.), *El Nuevo Derecho Penal Español. Estudios Penales en Memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 1051 y s.; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...* cit., p. 331; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...* cit., p. 321.

26 Cfr., sobre ello, entre otros, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...* cit., p. 331, y 341 y s.; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...* cit., p. 197; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...* cit., p. 83, y 317 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...* cit., p. 125; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...* cit., p. 46, n. 49, 60 y ss., y 175 y s. -destacando que la conexión con la idea de reparación es coherente con la conceptualización del delito como tipo de lesión-; VALLE MUÑIZ, J.M./MORALES PRATS, F., «art. 307...» cit., p. 1078.

27 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., "La protección..." cit., p. 1052; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...* cit., p. 331; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...* cit., p. 204 y ss. -poniendo de manifiesto las dificultades que en la práctica se dan para que se verifique un efectivo incentivo al retorno a la legalidad-; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...* cit., p. 126, y 183 y s.

especial o de resocialización²⁸. Por otra parte, el ejemplo que para la colectividad y para otros defraudadores se puede generar con la conducta regularizadora, así como la conexas afirmación de la vigencia social de la norma, fundamentan la drástica reducción de las necesidades preventivo-generales de sancionar el hecho²⁹.

4.- REQUISITOS POSITIVOS DE APLICACIÓN DE LAS CLÁUSULAS DE REGULARIZACIÓN POSTDELICTIVA

Las causas de levantamiento de las penas de los arts. 305.4 y 307.3 CP establecen un determinado requisito positivo de aplicación, consistente no en una circunstancia concurrente en el momento de la perfección del hecho, sino en un cierto comportamiento postdelictivo del infractor.

En ambas disposiciones tal conducta viene descrita como *regularización* de la situación tributaria o contributiva en relación con las deudas objeto de la defraudación³⁰. La opción del legis-

28 Cfr., sobre ello, en particular, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 251 y ss., y 324.

29 Cfr. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 203 y s., y 255 y ss. -con ciertas dudas-; MARTÍNEZ-BUIÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 126; RUIZ, G., «El delito fiscal», en AA.VV., *Delitos y cuestiones penales en el ámbito empresarial (IV)*, Expansión, Madrid, 1999, p. 389; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 147 (con todo, el autor expresa su escepticismo ante esta tesis en p. 149 y s., y 158, n. 359).

30 Esta remisión global a '*las deudas a que se refiere el apartado primero*' del correspondiente artículo abona que, frente a la opinión más dubitativa expresada ocasionalmente por algún autor (cfr. BANACLOCHE, J., «Los delitos fiscales», en *Impuestos*, nº 15-16/1996, p. 24), las causas de levantamiento de la pena sean aplicables a todas las modalidades genéricas de conducta de los correspondientes delitos (en este sentido, cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 667; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 189; NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 111 y s.).

lador en el momento de describir la conducta postdelictiva presupuesto del levantamiento de la pena resulta heterodoxa en el panorama comparatístico. En efecto, la tendencia general en este género de disposiciones es la definición precisa y pormenorizada de los comportamientos postdelictivos³¹. Frente a ello, el legislador español de 1995 opta por una formulación de extraordinaria concisión, que plantea mayores problemas interpretativos³².

Probablemente el motivo de este proceder se halla en el condicionante inmediato de la reforma, ya citado: la necesidad de coordinar la respuesta sancionadora administrativa y penal en materia tributaria en casos de cumplimiento extemporáneo de las obligaciones, descrito ya en aquella sede como *regularización*³³.

Por otra parte, la expresa referencia normativa priva de base para fundamentar una exégesis restrictiva, en el sentido de excluir del campo de aplicación de las disposiciones estudiadas a los correspondientes tipos cualificados. La concreta decisión del legislador en este punto ha sido criticada por parte de la doctrina (cfr. NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 111 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., "Consideraciones...cit.", p. 257; *La Exención...cit.*, p. 81 y s., y 187; cfr. asimismo MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 189 y s., n. 84, con un planteamiento más atemperado). no sin razón, ya que resulta harto difícil, desde el fundamento jurídico-penal de la institución, justificar que la regularización pueda anular la sanción de supuestos tan graves como los previstos en los tipos cualificados, en una muestra más de que la instrumentalización recaudatoria ha pesado en el diseño de las disposiciones, en un ámbito en el que quizás lo más acertado hubiese sido limitarse a una atenuación de la pena.

- 31 En este sentido, puede revisarse la práctica totalidad de las normas mencionadas en la nota 1.
- 32 Se han mostrado críticos, con razón, con la concisión de las normas en este punto, BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos...cit.*, p. 105, n. 33, y 110; FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto de regularización tributaria a efectos de exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal», en *Crónica Tributaria*, n° 84, 1997, p. 52; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 263 y 267; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 159; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 159.
- 33 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., "Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305 y 307 CP", en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n° 2, 1998, p. 191; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 161.

Sin embargo, los problemas exegéticos en este punto se derivan de que ni resulta unívoco el sentido del concepto de *regularización* en el ámbito de la legislación tributaria³⁴, ni es obligado que la interpretación de tal requisito sea idéntica en los dos órdenes normativos³⁵, ni, en fin, existe una base clara en la legislación sectorial para dotar de significado a esta noción en el ámbito de la Seguridad Social³⁶.

Ante este interrogante interpretativo sobre el concepto de *regularización*, la polémica doctrinal parece permanecer en los

34 Para una relación de toda la normativa tributaria en la que se emplea el concepto de regularización, vid. SÁNCHEZ-OSTIZ,P., "La 'regularización'...cit., p. 8, n. 9; *La Exención*...cit., p. 26 y s., n. 4. El carácter no unívoco del sentido de este concepto en sede tributaria se destaca en SÁNCHEZ-OSTIZ,P., "La 'regularización'...cit., p. 30 y s., n. 109; *La Exención*...cit., p. 47, 56, n. 79, y 98, n. 194.

También puede llegarse a la misma conclusión contemplando las dispares interpretaciones que sostienen sobre las exigencias del concepto jurídico-tributario de *regularización* autores como ARIAS SENSO,M.A., "Delitos contra la Hacienda Pública: Subtipos agravados y Regularización Fiscal", en *Actualidad Penal*, 1999-2, p. 637; BOIX REIG,J./MIRA BENAVENT,J., *Los delitos*...cit., p. 93; IGLESIAS RÍO,M.A., *La regularización*...cit., p. 335 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ,C., *Los delitos*...cit., p. 161; QUERALT JIMÉNEZ,J.J., "El comportamiento...cit., p. 183, n. 25; RANCAÑO MARTÍN,M.A., *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 118 y s.

35 Cfr., en este sentido, HERRERO DE EGAÑA,J.M., «Estudio...cit., p. 3; IGLESIAS RÍO,M.A., *La regularización*...cit., p. 337 y s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ,C., *Los delitos*...cit., p. 160; SÁNCHEZ-OSTIZ,P., "La 'regularización'...cit., p. 16 (n. 42) y 34; TIRADO ESTRADA,J.J., «El concepto de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito fiscal», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 248, 1996, p. 4. Varios de estos autores ponen de manifiesto que la diferencia de fines entre las instituciones de exoneración de la sanción administrativa y las causas de levantamiento de la pena en caso de regularización fundamenta la imposibilidad de realizar una interpretación idéntica del requisito.

36 Sobre ello, cfr. BRANDARIZ GARCÍA,J.A., *El delito*...cit., p. 669; QUERALT JIMÉNEZ,J.J., "El comportamiento...cit., p. 190; DE VICENTE MARTÍNEZ,R., «Derecho Penal de la Seguridad Social», en *Revista de Derecho Social*, nº 3, 1998, p. 114.

Por otra parte, como señalan, entre otros, MARTÍNEZ LUCAS,J.A., *El delito*...cit., p. 197; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ,C., *Los delitos*...cit., p. 161, tampoco el significado gramatical del concepto de *regularización* resulta definitorio.

mismos niveles de intensidad que en fechas inmediatamente posteriores a la promulgación de la L.O. 6/1995, sin que la jurisprudencia, o la propia doctrina, hayan alcanzado un mínimo consenso.

En efecto, continúan manteniéndose dos tesis en relación con este debate. En primer lugar, un grupo de analistas -tendencialmente mayoritario- considera que la regularización exige únicamente la comunicación a la Administración tributaria o de la Seguridad Social de las deudas objetos de defraudación³⁷. Un segundo grupo de autores considera, por su parte, que el presupuesto de aplicación de las disposiciones de los arts. 305.4 y 307.3 CP debe incluir asimismo el ingreso de dichas deudas³⁸.

Los argumentos expuestos por cada uno de estos dos sectores doctrinales son variados. Los autores que defienden la interpretación de la regularización como simple comunicación, en la línea del fenómeno de la autodenuncia, suelen argumentar que la conducta prohibida en los tipos delictivos de referencia no es el impago de cuotas o tributos, sino su elusión fraudulenta, esto es, el comportamiento que consiste en dejar a la Administración en desconocimiento de los hechos que fundamentan el nacimiento o la concreta cuantía de la deuda. En consecuencia,

37 Cfr., en este sentido, entre muchos otros, BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos...* cit., p. 110 y s.; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos...* cit., p. 92 y s., y 113 y s.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., "Consideración..." cit., p. 1474; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., «El delito...» cit., p. 228; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., "El comportamiento..." cit., p. 182 y ss., y 212; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...* cit., p. 93 y ss.; SUÁREZ GONZÁLEZ, C., «El delito...» cit., p. 128; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Los delitos...* cit., p. 121.

38 Cfr. de esta opinión, entre otros, FARALDO CABANA, P., *Las causas...* cit., p. 222; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...* cit., p. 263 y ss., y 329 y ss.; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...* cit., p. 162 y s.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...* cit., p. 198 y ss.; MORILLAS CUEVA, L., en COBO DEL ROSAL, M. (DIR.) Y OTROS, *Curso de Derecho Penal español. Parte Especial I*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 879; PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 12ª ed., Civitas, Madrid, 2002, p. 289. La escasísima jurisprudencia existente se ha acogido de forma incidental a esta tesis; vid., en este sentido, las SSTs de 30/X/2001 (RJA 9089), 15/VII/2002 (RJA 8709).

el comportamiento postdelictivo positivo no debe consistir en el ingreso de las deudas, sino en la puesta en conocimiento de la administración de su existencia, pues tal proceder compensa ya el desvalor del previo hecho antijurídico y permite desplegar los poderosos mecanismos administrativos de recuperación de deudas³⁹, que desvanecen el desvalor de resultado⁴⁰. En segundo lugar, se arguye que la orientación pragmática -de incentivo del pago extemporáneo en aras de maximizar la recuperación de deudas- que anima la institución contribuye a fundamentar un concepto de regularización como comunicación⁴¹. En tercer lugar, se argumenta que si la comunicación no fuese ya admitida como regularización anuladora de pena, funcionaría como una verdadera confesión del delito, acarreándole al sujeto la persecución penal⁴². A ello se añade que la exigencia de pago podría comportar consecuencias gravemente desiguales, en función de la disponibilidad o no de liquidez por parte del infractor correspondiente, condicionando la punición del hecho a las posibilidades económicas del sujeto, e incluso comportando el riesgo de resucitar la prisión por deudas⁴³. A estos argumentos fundamentales se añaden otros,

39 Para un análisis de las posibles ventajas que puede tener la regularización como simple comunicación para la Administración, cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ,P., "La 'regularización'...cit., p. 33 y s.; *La Exención...*cit., p. 104 y s.

40 Sobre este argumento, cfr., por todos, BOIX REIG,J./MIRA BENAVENT,J., *Los delitos...*cit., p. 92 y 114; CHAZARRA QUINTO,M.A., *Delitos...*cit., p. 347 y s.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO,E., "Consideración...cit., p. 1474; PÉREZ MANZANO,M./MERCADER UGUINA,J.R., «El delito...cit., p. 228; QUERALT JIMÉNEZ,J.J., "El comportamiento...cit., p. 183; SÁNCHEZ-OSTIZ,P., *La Exención...*cit., p. 101 y s., y 108; TIRADO ESTRADA,J.J., «*El concepto...*cit., p. 4; DE VICENTE MARTÍNEZ,R., *Los delitos...*cit., p. 121.

41 Cfr. ARIAS SENSO,M.A., "Delitos...cit., p. 637; SÁNCHEZ-OSTIZ,P., "La 'regularización'...cit., p. 32; *La Exención...*cit., p. 102 y s., y 107 y s.

42 En este sentido, cfr., por todos, MERINO JARA,I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO,J.L., *El delito fiscal*, Edersa, Madrid, 2000, p. 143 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ,P., "La 'regularización'...cit., p. 32; *La Exención...*cit., p. 102 y s. Desde otro punto de vista, para un análisis de la compatibilidad de la autodenuncia con el postulado constitucional de la no obligatoriedad de declarar contra uno mismo, vid. IGLESIAS RÍO,M.A., *La regularización...*cit., p. 73 y ss.

43 Cfr., en este sentido, entre otros, BOIX REIG,J./MIRA BENAVENT,J., *Los delitos...*cit., p. 92; CALDERÓN CEREZO,A., «Efectos penales de la regularización

relativos a la necesidad de tomar en consideración la falta de previsión expresa de la referencia al pago⁴⁴ -lo que debería llevar a sostener en este punto una interpretación *pro reo*⁴⁵-, y referentes a que esa falta de previsión expresa se compadece con el hecho de que en el debate legislativo de la L.O. 6/1995 se rechazó específicamente la referencia a la exigencia de ingreso⁴⁶.

Todos estos argumentos no parecen alcanzar para desvirtuar la exégesis que se deriva de un análisis fundamentalmente jurídico-penal de la institución. Sin poder en este momento abordar con el detenimiento que merecería la confrontación con cada uno de estos razonamientos⁴⁷, sí cabe esbozar algunas de las razones que deben llevar a entender que la *regularización* de los arts. 305.4 y 307.3 CP ha de incorporar, en línea de principio,

tributaria», en AA.VV., *El Delito fiscal: Comentarios y conclusiones*, Gaceta Fiscal, Madrid, 2000, p. 61; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., "Consideración...cit., p. 1474; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español. Parte Especial*, 4ª ed., Atelier, Barcelona, 2002, p. 536.

- 44 Cfr. ARIAS SENSO, M.A., "Delitos...cit., p. 637; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 345 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., "La 'regularización'...cit., p. 30, y 32 y s.; *La Exención...cit.*, p. 98, y 103 y s., n. 210; TIRADO ESTRADA, J.J., «El concepto...cit., p. 2 y s.

En particular, algunos de estos autores enfatizan el hecho de que, a diferencia de lo que sucede en el art. 308.4 CP en referencia al tipo de fraude de subvenciones, las normas de los arts. 305.4 y 307.3 CP no exigen expresamente el ingreso de las deudas objeto de la defraudación, de modo que la inclusión de tal requisito en el concepto de regularización podría constituir un ejercicio de analogía contra reo. Para una crítica de este argumento, vid. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 673, n. 1141.

- 45 Cfr. ARIAS SENSO, M.A., "Delitos...cit., p. 637; TIRADO ESTRADA, J.J., «El concepto...cit., p. 4 y s.
- 46 Cfr. ARIAS SENSO, M.A., "Delitos...cit., p. 637; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 346 y s.; HERRERO DE EGANA, J.M., «Estudio...cit., p. 4; TIRADO ESTRADA, J.J., «El concepto...cit., p. 2 y s.
- 47 Para una discusión más en profundidad de los argumentos del sector mayoritario, vid. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 673 y ss.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 332 y 339. Cfr. asimismo FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 59; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 93.

tanto la comunicación de las deudas cuanto el ingreso de las sumas defraudadas.

A diferencia de lo que afirma el sector doctrinal mayoritario, la conducta prohibida en los injustos de referencia no consiste simplemente en el engaño a la Administración en relación con deudas tributarias o contributivas; lo que se conmina penalmente en dichos ilícitos es la causación mediante engaño de un perjuicio patrimonial a la Administración tributaria o de la Seguridad Social en el ámbito de la recaudación de tributos o cotizaciones, esto es, la efectiva lesión del correspondiente patrimonio público. En consecuencia, no puede admitirse que la simple comunicación de la deuda y de los datos que permiten su cuantificación sirva ya para compensar el desvalor del hecho, toda vez que no afecta directamente al perjuicio patrimonial causado, por mucho que facilite la recuperación de esas sumas defraudadas⁴⁸. Desde este cabal entendimiento de la conducta prohibida puede dudarse seriamente de que una norma que anula las sanciones por un hecho ya perfeccionado, así como por ilícitos conexos, se contente con exigir solamente un acto contrario a uno de los componentes de la conducta prohibida⁴⁹. Llevan razón los autores del sector mayoritario cuando señalan que sólo desde una óptica que comprenda estas normas como meros incentivos del afloramiento del fraude, acorde con su fundamento político-fiscal, pueden admitirse consecuencias tan favorables para la simple autodenuncia del infractor⁵⁰. Por el contrario, si se adopta

48 Cfr., sobre todo ello, DÍAZ VALCÁRCCEL, L.M., «La regularización tributaria y el Código Penal de 1995», en *La Llei*, nº 130, 1996, p. 2; FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit.», p. 59; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 265, 269, y 330 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 198; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 162, así como la STS de 30/X/2001 (RJA 9089).

49 Cfr. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 334.

50 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 673 y s. No obstante, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 265; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 198, ponen de manifiesto, con razón, que la exigencia de pago también puede comprenderse como funcional desde la perspectiva del fundamento político-fiscal de la disposición.

el punto de vista del fundamento jurídico-penal de la institución defendido como preponderante surgen serias dudas de que la simple comunicación de la deuda suponga ya la drástica reducción de las necesidades preventivo-especiales y preventivo-generales de mantener la sanción y, en consecuencia, pueda servir como presupuesto de aplicación de la disposición⁵¹.

En suma, la regularización que constituye el presupuesto de aplicación de las disposiciones de los arts. 305.4 y 307.3 CP exige, en línea de principio, una doble conducta: la comunicación de los datos con relevancia tributaria o contributiva falseados u omitidos, y el ingreso de las cantidades defraudadas. El hecho de que se precise compensar tanto el desvalor de acción cuanto el de resultado, de modo que se acredite una efectiva disminución de la necesidad de pena, impide aceptar la suficiencia de cualquiera de los dos componentes por separado⁵², sin perjuicio de que por sí solos puedan dar lugar ya a la aplicación de las atenuantes del art. 21.4ª o 21.5ª CP.

El primero de estos dos requisitos de la regularización es, por tanto, la comunicación a la Administración de los datos previamente falseados u omitidos; la comunicación debe ser veraz,

51 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., "Sobre el concepto...cit.", p. 196; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 339; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 126. Discrepa específicamente de este razonamiento, señalando que la verificación del pago no va a suponer necesariamente un mejor ajuste a los fines preventivos de la norma penal, SÁNCHEZ-OSTIZ, P., "La 'regularización'...cit.", p. 34 y s.; *La Exención...cit.*, p. 100, y 106 y s.

52 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 679 y s., n. 1159; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 163.

No obstante, como se mencionará con posterioridad, existen dos supuestos genéricos en los que la regularización se integrará sólo por la comunicación de la deuda: los casos de hechos no consumados, en los que no ha acaecido aún el perjuicio, y las regularizaciones llevadas a cabo por los partícipes, a quienes en ningún momento, ni siquiera tras la perfección del hecho, corresponde el deber de ingresar las deudas objeto de fraude (cfr., sobre ello, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 162 y s., y 166; BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 679 y s.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 198 y ss.).

completa y lo más precisa posible, de modo que minimice la necesidad de ulteriores investigaciones por parte de la Administración⁵³.

El excesivo laconismo de las disposiciones estudiadas en la descripción del comportamiento postdelictivo se extiende a la forma de realización de la comunicación, ya que no se establece expresamente ninguna pauta interpretativa en este punto. De este modo, la doctrina mayoritaria ha señalado con razón que no parece adecuado establecer en principio una limitación de las formas que puede adoptar tal comunicación, más allá de la exigencia de su carácter completo, veraz e inequívoco⁵⁴. En este sentido, ni resulta necesario que la forma de la comunicación se ajuste a los modelos formalizados⁵⁵, ni debe excluirse completamente la forma oral⁵⁶ —más allá de las dificultades que puede presentar en la práctica, por la exigencia de complitud—. Inclusive, no parece desafortunado permitir la presentación de la comunicación no sólo ante la Administración correspondiente, sino también ante las entidades habilitadas como colaboradoras y ante los registros públicos reconocidos en la legislación administrativa⁵⁷. Por otra

53 Cfr. FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 57; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización*...cit., p. 274 y ss.; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos*...cit., p. 163 y s.

54 Cfr., por todos, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos*...cit., p. 349; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización*...cit., p. 271 y ss.; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos*...cit., p. 165 y s. Enfatizan estos requisitos IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización*...cit., p. 270 y ss.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención*...cit., p. 113.

55 Cfr., en este sentido, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización*...cit., p. 271 y ss.; MESTRE DELGADO, E., en LAMARCA PÉREZ, C. (COORD.) Y OTROS, *Manual*...cit., p. 393; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit., p. 17; *La Exención*...cit., p. 95 y ss. —enfatizando la necesidad de complitud de la comunicación—. De otra opinión, MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito*...cit., p. 200; NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos*...cit., p. 114.

56 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito*...cit., p. 681; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos*...cit., p. 165 y s. Se distancian en cambio de este planteamiento FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 56; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización*...cit., p. 273.

57 Cfr., de esta opinión, FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 56; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit., p. 29 y 36; *La Exención*...cit.,

parte, no deberían presentarse problemas irresolubles para admitir una presentación de la comunicación por parte de tercero, siempre que ello sea entendido en el sentido más instrumental, de modo que el tercero opere bajo mandato del infractor o, al menos, este ratifique la presentación⁵⁸.

La enunciada exigencia, relativa al carácter completo y veraz de la comunicación, implica que una manifestación en la que se vuelvan a omitir o falsear datos con relevancia tributaria o contributiva no puede ser válida para conformar el primer requisito de la regularización, toda vez que en tal situación se perpetuaría la defraudación, y no se verificaría un comportamiento capaz de compensar sustancialmente el desvalor del previo hecho antijurídico⁵⁹; no obstante, quedarán al margen de este caso de regularización inválida los supuestos de meras discrepancias entre Administración e infractor sobre la cuantificación de determinados elementos más o menos secundarios de la deuda⁶⁰. La inadmi-

p. 113 –con matizaciones-. Mantiene una posición más estricta en relación con el lugar de presentación MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 186 y s., y 190.

- 58 Cfr., en este sentido, CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit.», p. 62; FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit.», p. 56; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 173 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit.», p. 40 y s., n. 163; *La Exención...*cit., p. 115 y ss.
- 59 Cfr., por todos, ARIAS SENSO, M.A., «Delitos...cit.», p. 637 y s.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 279, y 283 y ss.; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 164; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit.», p. 35 y s., n. 137; *La Exención...*cit., p. 108 (n. 226) y ss.
- 60 Cfr. en este sentido, entre otros, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 281 y ss.; y 287; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., «El comportamiento...cit.», p. 184 y s., y 211; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 110 y s. SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 108 y ss., plantea también la posibilidad de no valorar como regularización parcial los casos en que los datos que faltan en la comunicación se refieren a documentación inexistente, o que puede ser localizada por la Administración por otros medios. Discrepa parcialmente de este planteamiento IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 280 y s. Cfr. asimismo, en relación con ello, FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit.», p. 57. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 290 y ss.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit.», p. 35, n. 132; *La Exención...*cit., p. 111 y s., apuntan igualmente una interesante reflexión sobre

bilidad de las comunicaciones parciales se extiende también, frente a la opinión minoritaria de algunos autores⁶¹, a los casos en que la manifestación incompleta deja la cuantía de la deuda finalmente subsistente por debajo del límite de tipicidad de 15 millones de pesetas (90.152 euros), por la inexistencia de una verdadera regularización, y -sobre todo- por las razones conectadas al fundamento jurídico-penal de la institución, ya enunciadas⁶².

El segundo componente de la regularización, salvo en los casos de tentativa o comportamiento postdelictivo verificado por partícipes, es el pago de la deuda objeto del fraude. También en este punto las normas penales han pecado de excesiva concisión, de modo que no se ofrecen pautas consistentes para dotar de un régimen propio al ingreso regularizador⁶³.

A falta de estas referencias explícitas, puede resultar una idea plausible la que sugiere que el ingreso debe tender a realizarse en el momento de presentación de la comunicación rectificadora, del mismo modo que con carácter general se establece para los casos de cumplimiento normalizado de la obligación⁶⁴. El ingreso

la posibilidad de no considerar como regularizaciones parciales a aquellas que se limiten a algunas deudas, a algunos tributos, o a algunos periodos de tributación del conjunto de obligaciones pendientes con la Administración.

61 Cfr., en este sentido, COLOMA CHICOT, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 51, n. 120; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 349 y s.; HERRERO DE EGAÑA, J.M., «Estudio...cit.», p. 4 -desde su conceptualización análoga al desistimiento en la tentativa-; MADRID YAGÜE, P., «La problemática en torno al delito contra la Seguridad Social y la jurisprudencia del Tribunal Supremo», en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 91, 1998, p. 757.

62 Cfr., de esta opinión, por todos, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 285 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 199 y s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 164 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La regularización...cit.», p. 35 y s.

63 Ello es especialmente desafortunado en el caso de la regularización del art. 307.3 CP, ya que la normativa sectorial de Seguridad Social no ofrece tampoco referencias para orientar la interpretación de este cumplimiento extemporáneo de la obligación de cotización. Sobre ello, cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 684; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., «El comportamiento...cit.», p. 211.

64 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 684 y s. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 345 y ss.; sostiene una posición un tanto más flexible,

debe comprender tanto las cantidades objeto de la correspondiente defraudación, como los recargos previstos en la normativa sectorial para tal género de pagos extemporáneos⁶⁵.

No debería resultar inviable la realización del ingreso por tercero, con cautelas análogas a las vistas en relación con la comunicación, esto es, que sea decidido por el infractor responsable y ejecutado a su cargo⁶⁶.

El debate sobre el momento de realización del ingreso se ve particularmente condicionado por la consideración de los supuestos en que el sujeto no dispone de los medios suficientes para verificar dicho pago, en su caso ni siquiera para cumplimentarlo parcialmente. En supuestos de este género, en los que el sujeto comunica la deuda y se esfuerza, de forma parcial o totalmente infructuosa, por reparar el perjuicio causado, debe buscarse algún mecanismo para evitar la imposición de la pena, ya que se ha compensado el desvalor de acción y existe un esfuerzo por compensar el de resultado, de modo que disminuyen de forma muy relevante las necesidades preventivo-generales y preventivo-especiales de sancionar penalmente el hecho. Este punto de vista ha conducido a un grupo de autores a defender con acierto la

que pretende permitir la revisión de la cuantificación de la deuda, así como dar la oportunidad al infractor para que procure los medios para realizar el ingreso. MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 201, por su parte, considera válido el ingreso en cualquier momento anterior a la verificación de las circunstancias de bloqueo de la regularización.

- 65 Cfr., de esta opinión, FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit.», p. 60; GALA DURÁN, C., *La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones de afiliación, alta y/o cotización a la Seguridad Social*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 400; MORENO CÁNOVES, A./RUIZ MARCO, F., *Delitos socioeconómicos*, Edijus, Zaragoza, 1996, p. 439, así como la STS de 15/VII/2002 (RJA 8709). De otra opinión, rechazando la inclusión de tales recargos –así como, evidentemente, de sanciones administrativas o intereses de demora-, MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 189 y 202; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento...cit.», p. 183, n. 24; y, aparentemente, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 341.
- 66 Cfr. FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit.», p. 60; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 328 y 342; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 200 y s.

posibilidad de articular de pago en estos casos, judicialmente comprobados, mediante los procedimientos generales de recaudación de deudas y, en concreto, de fraccionamiento y aplazamiento previstos en la legislación sectorial⁶⁷.

Al margen de estos casos de imposibilidad de pago combatida con esfuerzos dignos de valoración, los ingresos parciales, con independencia de que sitúen o no la deuda subsistente por debajo del límite cuantitativo de tipicidad, no cumplen los requisitos de la regularización y, en consecuencia, no dan lugar a la anulación de pena, con independencia de que puedan valorarse a los efectos de aplicación de la circunstancia atenuante del art. 21.4ª CP y, en su caso, del art. 21.5ª CP⁶⁸.

67 Sobre ello, cfr., entre otros, FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 59 y s.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 350 y s. —con una posición que presenta matices diferenciales respecto a la expresada en el texto—; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 167 y ss.; NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 114 y 116; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento...cit., p. 185; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 93. Discrepa del planteamiento esbozado en el texto MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 201 y s.

En el caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago, FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 60, sostiene que el incumplimiento sobrevenido de alguno de los pagos postergados puede determinar la revocación de la virtualidad de la causa de levantamiento de la pena. Para un planteamiento que reconduce el control de la observancia de tales requisitos al ámbito meramente administrativo, cfr., en cambio, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 686 y s., n. 1183.

68 Cfr. CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 350; FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 66; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 285 y ss., y 349; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 167 y 169; RANCAÑO MARTÍN, M.A., *El delito...cit.*, p. 123.

De otra opinión, BANACLOCHE, J., «Los delitos...cit., p. 18; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos...cit.*, p. 93; SEOANE SPIEGELBERG, J.L., “El delito de defraudación tributaria”, en GARCÍA NOVOA, A./LÓPEZ DÍAZ, A. (COORDS.), *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 106, admiten como regularizaciones con efectos de anulación de la pena aquellos ingresos parciales que hacen disminuir la deuda por debajo del límite cuantitativo de tipicidad.

5. REQUISITOS NEGATIVOS DE APLICACIÓN DE LAS CLÁUSULAS DE REGULARIZACIÓN POSTDELICTIVA

Las normas de los arts. 305.4 y 307.3 CP establecen expresamente varias circunstancias que operan como requisitos negativos de aplicación de las cláusulas de regularización, en concreto, como límites temporales a partir de los cuales el comportamiento postdelictivo no generará el efecto de anulación de la pena⁶⁹. Esto no significa que el legislador penal español haya renunciado a condicionar la regularización liberadora de pena a su carácter espontáneo o voluntario⁷⁰, sino que ha optado por fijar un concepto no psicológico, sino normativo (formalizado u objetivado), de voluntariedad, que se manifiesta en la actuación antes de tales límites temporales⁷¹. En suma, la regularización será voluntaria –y, sobre todo, válida– cuando se verifique antes de la concurrencia de cualquiera de los requisitos negativos de bloqueo, con independencia de que no venga motivada por razones de arrepentimiento, sino por otras poco o nada valiosas jurídicamente, como el temor a ser descubierto o incluso la constancia

69 En todo caso, la verificación de la conducta regularizadora tras esos momentos permitirá la apreciación de la circunstancia atenuante genérica del art. 21.5º CP, que tiene un ámbito temporal de aplicación mayor, e incluso las de los apartados 4º y 6º del art. 21 podrían ser también consideradas para moderar la responsabilidad. Sobre ello, cfr., entre otros, FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 61 y 66; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit., p. 19 y s.; *La Exención...cit.*, p. 57 (n. 83), 59, y 61 y s. (n. 99 y 102).

70 La referencia al carácter voluntario del comportamiento regularizador está presente en diversos materiales prelegislativos (sobre ello, cfr. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 308), y es igualmente enfatizada por la STS de 15/VII/2002 (RJA 8709).

71 Cfr., por todos, FARALDO CABANA, P., *Las causas...cit.*, p. 217; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...cit.*, p. 198; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 293, 304, y 309 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 170, y 181 y ss.; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1032 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 83 y s., y 102. Se muestra más escéptico con esta opción del legislador OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., «Consideración...cit., p. 1474.

de que el hecho es ya conocido por los órganos de persecución⁷². Aunque esta situación pueda parecer, y de hecho sea, contradictoria con el fundamento (jurídico-penal, pero también político-fiscal) de la institución⁷³, probablemente las mayores críticas no deben dirigirse a la opción del legislador en abstracto por un concepto normativizado de voluntariedad, por la ventajas que en materia probatoria y de seguridad jurídica aporta⁷⁴, sino al deficiente diseño de las concretas circunstancias de bloqueo de la validez de la regularización, que permitirá obtener la anulación de pena en muchos supuestos de regularización que seguramente no deberían verse beneficiados por tal efecto⁷⁵.

La primera de las circunstancias de bloqueo prevista es la que exige que la regularización se verifique “...antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización...” (art. 305.4 CP), o “...actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas...” (art. 307.3 CP).

El primer elemento destacado en el diseño de este supuesto negativo de aplicación de las cláusulas de regularización es que la circunstancia de bloqueo se hace depender no del inicio

72 Cfr., sobre ello, CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit., p. 61; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...cit.*, p. 198; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 182; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 178 y s., y 311 y ss.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 83 y s. (n. 153 y 154), y 101 (n. 203).

73 Se han mostrado abiertamente críticos con la opción del legislador CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit., p. 65; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...cit.*, p. 198; MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito...cit.*, p. 136 y 138; NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 110; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 88 y s.

74 Cfr. CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 352 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 191; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 182; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 102, n. 204.

75 Cfr., sobre ello, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 690; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 354; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...cit.*, p. 198; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 182 y s.; MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito...cit.*, p. 136.

de actuaciones de comprobación o inspección, o del conocimiento que el infractor tenga de tal hecho, sino de su notificación. Al margen de los aspectos positivos de esta opción en materia de seguridad jurídica⁷⁶, la doctrina ha venido destacando con acierto sus problemas, pues puede permitir la aplicación de la causa de levantamiento de la pena en casos en que el infractor ya conocía, por otros medios distintos de la notificación, el inicio de las actuaciones administrativas⁷⁷. Además, abre la posibilidad de que en la práctica se produzca un proceso de ‘negociación’ entre obligado/infractor y Administración, en el que la norma penal se vea instrumentalizada en beneficio de intereses meramente recaudatorios⁷⁸. Estas disfunciones se evitarían si el legislador hiciese depender el momento de bloqueo, con mejor criterio

76 Cfr. MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 173.

77 Cfr. sobre ello, entre otros, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 355; FENELLÓS PUIGCERVER, V., “El concepto...”cit., p. 62; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 306, y 366 y s.; LUDWIG, M., *Betrug und betrugsähnliche Delikte im spanischen und deutschen Strafrecht*, Centaurus, Herbolzheim, 2002, p. 465; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 86 y s. (n. 162), y 92; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...*cit., p. 90, destacando en diversos casos que la elección legislativa resulta una concesión al pragmatismo y a la orientación político-fiscal de la institución. Algunos de estos autores apuntan en particular los problemas que se pueden plantear cuando el sujeto elude conscientemente la notificación, en cuyo caso debería dársele por notificado.

No es este el único caso en que puede pensarse en un conocimiento previo a la notificación. De hecho, la normativa sectorial recoge supuestos de realización de actuaciones de comprobación o inspección que no requieren previa notificación, como, p. ej., la visita al centro de trabajo en el caso de la inspección de la Seguridad Social. Sobre ello, cfr. CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 354 y s.; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...*cit., p. 198; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 192 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 87 y ss.

78 Cfr., sobre ello, ARIAS SENSO, M.A., “Delitos...”cit., p. 617, n. 7, y 639; BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 695; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 172 y s. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 363 y s., destaca que incluso desde una perspectiva político-fiscal podría no tener demasiado sentido retrasar la circunstancia de bloqueo hasta este momento de la notificación, ya que se trata de casos en los que la

-pero con mayores complicaciones probatorias- del descubrimiento del hecho, y del conocimiento de tal circunstancia por parte del sujeto infractor⁷⁹.

Con independencia de esta acertada crítica doctrinal, la conclusión *de lege lata* es que lo que hace precluir la posibilidad de regularizar es la primera notificación relativa a actuaciones propiamente de comprobación (en el caso de la Administración tributaria) o inspectoras (en el caso de la Administración de la Seguridad Social). Tal notificación debe cumplir los requisitos que condicionan su validez previstos en la legislación administrativa general y en la normativa sectorial correspondiente (tributaria o de cotización)⁸⁰. Entre ellos, uno de los que puede tener más trascendencia práctica en sede penal es la identificación del destinatario de la notificación⁸¹. Este elemento formal de la

Administración conoce ya la existencia de la deuda, de modo que podría desplegar sus potestades recaudatorias.

79 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...* cit., p. 695 y s. Cfr. asimismo IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...* cit., p. 387 y ss.; ; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...* cit., p. 173.

80 Cfr., en este sentido, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...* cit., p. 364 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...* cit., p. 193 y s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...* cit., p. 172; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...* cit., p. 86.

En relación con los requisitos formales de la actividad inspectora o de comprobación, la doctrina se ha planteado si la conclusión de dicha actividad por prescripción reabre la posibilidad de regularizar con efectos de anulación de la pena. Frente a la opinión contraria de algún autor (cfr. MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito...* cit., p. 140 y s.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...* cit., p. 90 y ss.), no parece que los argumentos derivados del fundamento jurídico-penal —el hecho de que el sujeto sabe que ha sido ya investigado en un procedimiento que ha decaído— deban impedir la admisión de una reapertura de tal posibilidad.

Esta conclusión es más evidente cuando el procedimiento administrativo en cuestión no ha prescrito, sino que ha concluido sin el descubrimiento del hecho. Sobre ello, cfr. CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...» cit., p. 62; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...* cit., p. 392 y ss.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...* cit., p. 92 y s. (n. 178).

81 Cfr., sobre esta cuestión, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...* cit., p. 354 y s.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...* cit., p. 371; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...* cit., p. 194; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...* cit., p. 38.

notificación plantea el interrogante relativo a qué sujetos quedan imposibilitados de realizar una regularización anuladora de pena. Un grupo de analistas considera que tal posibilidad sólo queda vedada para el obligado al que se dirija la notificación⁸², de modo que los demás responsables, aunque conozcan ya el inicio de actuaciones, pueden todavía llevar a cabo la conducta postdelictiva normativamente prevista, lo cual no deja de plantear problemas de consideración en el caso de empleo de testaferreros, que aparecen como verdaderos obligados potencialmente destinatarios de la comunicación administrativa⁸³. Fundamentalmente en atención a este género de problemas, un sector minoritario ha propuesto que queda impedida la regularización desde el momento en que se realice la comunicación al sujeto que aparece formalmente como obligado⁸⁴. Sin embargo, parece más acertada la exégesis propuesta por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, para quien, en función de la concreta configuración de la norma, que condiciona su destinatario propio, y en atención al carácter autónomo del comportamiento regularizador de cada responsable, cabe entender que respecto de los coautores sólo queda vedada la posibilidad de regularizar para aquel a quien se dirige la notificación, mientras que la oportunidad de que los partícipes regularicen se extingue con la notificación al autor⁸⁵. Por otra parte, en el caso de delitos cometidos en el marco de actividad de una persona jurídica, la notificación a esta, en tanto que obligada, precluye la posibilidad de regularizar para todas las personas físicas responsables que actuaron en su nombre⁸⁶.

82 Cfr. de esta opinión, entre otros, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 355; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 306 y s. —con matizaciones—, y 372 y s.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 194; RANCAÑO MARTÍN, M.A., *El delito...*cit., p. 124 y s.

83 Cfr. HERRERO DE EGAÑA, J.M., “Estudio...”cit., p. 6; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 197.

84 Cfr., en esta línea, ARIAS SENSO, M.A., “Delitos...”cit., p. 637; HERRERO DE EGAÑA, J.M., “Estudio...”cit., p. 6.

85 Cfr., en este sentido, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 355 y s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 175.

86 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 694.

La calificación legal de las actuaciones notificadas como *de comprobación* o *inspectoras* debe ser interpretada en su sentido normativo propio, de modo que la comunicación de las actuaciones que en la normativa sectorial correspondiente tengan otro carácter, como las específicamente gestoras, no debe bloquear la posibilidad de regularizar con efectos de anulación de pena⁸⁷. Por otra parte, la notificación –al igual que sucede con las demás circunstancias de bloqueo– sólo impedirá la regularización de las deudas alcanzadas por las referidas actuaciones administrativas, de modo que los fraudes referidos a otras deudas –casos relevantes, p. ej., cuando la defraudación se proyecta sobre una pluralidad de años, y las actuaciones de comprobación o inspección sólo alcanzan a una parte de este período– pueden todavía lograr la anulación de pena⁸⁸.

El segundo presupuesto negativo de la aplicación de las causas de levantamiento de la pena es el que requiere que la regularización se materialice ‘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’ –scil. el sujeto regularizador– ‘dirigida’ (art. 305.4 CP) o, en el caso del art. 307.3 CP, cuando tal interposición se realice por parte del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social. Se trata de un supuesto de menor trascendencia práctica que el anterior, ya que resultará aplicable

87 Cfr., en este sentido, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 356; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 356 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 192 –quien resalta las oportunidades que ello ofrece para que la Administración ‘negocie’ con el obligado el bloqueo de la posibilidad de regularización–; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento...”cit., p. 198; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., “La ‘regularización’...”cit., p. 37 y s.; *La Exención...*cit., p. 85 y 89. Defiende otro planteamiento CALDERÓN CEREZO, A., “Efectos...”cit., p. 61.

88 Cfr., por todos, BANACLOCHE, J., “Los delitos...”cit., p. 18 y s.; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 356 y s.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 373 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 194; MARTÍNEZ-BUIÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 173; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho...*cit., p. 536.

únicamente en los casos en que el fraude no haya sido objeto de actividad administrativa de comprobación o inspección.

En este segundo presupuesto negativo, el efecto de bloqueo se hace depender, según la dicción literal de ambas disposiciones, del mero dato fáctico de la interposición de denuncia o querrela. Ello ha generado un cierto debate doctrinal, relativo a la posibilidad de realizar una exégesis restrictiva de la norma en este punto. Un sector doctrinal, sin discutir la idoneidad de tal ejercicio hermenéutico, lo considera inviable, de modo que la simple interposición operará como condición de bloqueo de la regularización⁸⁹. El grupo mayoritario de autores requiere, en cambio, la notificación de la denuncia o querrela interpuesta, lo que exige su previa admisión a trámite⁹⁰. Un tercer sector doctrinal, minoritario, plantea no obstante una tesis sugerente: la que exige para entender verificada esta segunda circunstancia de bloqueo el conocimiento de la interposición por parte del sujeto

89 Cfr., entre otros, CALDERÓN CEREZO, A., "Efectos...cit., p. 621 y s.; MARTÍNEZ LUCAS, J. A., *El delito*...cit., p. 195 y s.; NARVÁEZ BERMEJO, M. A., *Delitos*...cit., p. 117 y s.; SÁNCHEZ TOMÁS, J., en RODRÍGUEZ RAMOS, L./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M. A./SÁNCHEZ TOMÁS, J., *Derecho*...cit., p. 123.

90 Cfr., por todos, ARIAS SENSO, M. A., "Delitos...cit., p. 638; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos*...cit., p. 99 y s.; MORALES PRATS, F., "art. 305...cit., p. 1040 y s.; QUERALT JIMÉNEZ, J. J., "El comportamiento...cit., p. 200 y ss.; SUÁREZ GONZÁLEZ, C., "El delito...cit., p. 126. Las razones que arguye este sector doctrinal son variadas: a) la vinculación de la causa de bloqueo a la simple interposición no se compadece con lo previsto en el primer -y en el tercer- presupuesto negativo; b) tal tesis supondría otorgar a ministerio fiscal y representación procesal de la Administración un inadecuado poder de disposición sobre el proceso; c) desatendería el hecho de que la notificación es un requisito del pleno ejercicio del derecho constitucional de defensa; d) la exigencia de notificación resulta adecuada desde la perspectiva de la seguridad jurídica; e) con la mera exigencia de interposición se adelanta en exceso el momento de bloqueo, ya que en tal instante el sujeto podía desconocer todavía el descubrimiento del hecho.

VALLE MUÑOZ, J. M./MORALES PRATS, F., «art. 307...cit., p. 1078 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención*...cit., p. 90 y s. (sin dejar de apuntar que, en todo caso, la norma sólo habla de interposición), requieren no la notificación de la interposición, pero sí el conocimiento formal del sujeto en relación con dicha interposición.

responsable, sin alcanzar la formalización de tal conocimiento o el requisito de la notificación⁹¹. Lleva razón este grupo de autores cuando destaca que desde la perspectiva del fundamento jurídico-penal de las cláusulas lo verdaderamente relevante no es la interposición de denuncia o querrela, sino el conocimiento de tal circunstancia que, por cualquier medio, pueda tener el sujeto. Sin embargo, sería desafortunado llevar esta interpretación restrictiva hasta el punto de requerir la notificación de tal acto procesal, no sólo porque una exégesis sistemática más bien conduce a enfatizar que tal condicionante -a diferencia de la primera circunstancia de bloqueo- no se ha requerido expresamente en este caso, sino también porque la exigencia de notificación permitiría, como se ha destacado con anterioridad, admitir la regularización en supuestos en que el sujeto, ya conociendo el descubrimiento del hecho, no debería verse beneficiado por tal expediente exonerador de responsabilidad⁹².

La mención expresa del ministerio fiscal, el abogado del Estado, el representante procesal de la Administración tributaria autonómica, foral o local, y el letrado de la Seguridad Social, como sujetos que pueden interponer denuncias o querrelas con efectos de clausura del plazo de regularización no puede ser

91 Cfr. BANACLOCHE, J., "Los delitos...cit., p. 20; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 177 y s. Probablemente pueda incluirse también en este sector doctrinal a MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito...cit.*, p. 143; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 92. Cfr. asimismo FENELLÓS PUIGCERVER, V., "El concepto...cit., p. 63.

92 Desde otro punto de vista, la propia letra de la norma evidencia que la querrela o denuncia no puede ser innominada, sino que debe ir dirigida al sujeto que aparezca como responsable del cumplimiento de la obligación tributaria o contributiva. La pregunta sobre el conjunto de sujetos que se ven imposibilitados de realizar la conducta regularizadora tras la notificación a este responsable debe responderse en el mismo sentido en que se hizo en el caso de la notificación de actuaciones administrativas: la posibilidad de acometer el comportamiento postdelictivo con efectos de anulación de pena queda vedada para los partícipes, pero no para los coautores. Cfr. sobre ello BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 699; NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 119 y s.

entendida sino como una referencia taxativa. De este modo, se priva de tal eficacia a las denuncias o querellas que puedan ser presentadas por particulares o por cualquier otro ente u órgano público o privado⁹³, lo cual no parece afortunado, ya que se está vedando la eficacia de la intervención procesal de sujetos que, como los socios del responsable, sus trabajadores o los sindicatos (sobre todo en relación con el fraude a la Seguridad Social) bien pueden estar llamados a desarrollar una contribución principal en la persecución penal de los ilícitos de referencia⁹⁴.

El art. 305.4 CP prevé un tercer presupuesto negativo aplicable al comportamiento postdelictivo en el delito de defraudación tributaria: que la regularización se verifique ‘...cuando –redacción defectuosa, que debe entenderse como ‘antes de que’- el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias’.

Se trata de una circunstancia de bloqueo llamada a tener escasa relevancia práctica, ya que lo habitual es que la persecución penal de hechos delictivos encuadrables en los arts. 305 y 307 CP se inicie generalmente mediante dinámicas de actuación contempladas en el primer presupuesto negativo o, en casos mucho más infrecuentes, en el segundo. Sin embargo, desde una perspectiva formal, la previsión de esta circunstancia resulta afortunada, para articular el cierre de las circunstancias objetivas que, en el marco de referencia del descubrimiento del hecho, y de la intervención de los funcionarios inspectores o de los órganos de persecución penal, debe vedar la posibilidad de realizar una

93 Cfr. ARIAS SENSO, M.A., “Delitos...cit., p. 638, n. 64; GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad...*cit., p. 198; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 385; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 196; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 176; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 92; VALLE MUÑIZ, J.M./MORALES PRATS, F., “art. 307...cit., p. 1078 y s.

94 Cfr. en este sentido AGUSTÍ I JULIÀ, J., en ROJO TORRECILLA, E. (COORD.), *Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 1998, p. 318; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 177; NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...*cit., p. 118.

regularización liberadora de pena, por ausencia de voluntariedad en sentido normativo⁹⁵. En este sentido, la presente circunstancia permite dar una solución a los casos en que el órgano jurisdiccional actúe de oficio⁹⁶, o a aquellos en los que la *notitia criminis* no tenga su origen en las correspondientes inspecciones, o en la denuncia o querrela del ministerio fiscal o de la representación letrada de las Administraciones tributarias o de la Administración de la Seguridad Social; de este modo, podría darse una solución indirecta a los casos de denuncias o querellas presentadas por particulares⁹⁷.

Destaca en particular que en este caso la circunstancia concreta de la que el legislador ha hecho depender el efecto de bloqueo difiere de lo previsto en los otros dos presupuestos negativos: se trata del conocimiento formal del evento, referencia que diverge del mero acaecimiento objetivo de tal evento (contemplado en el segundo presupuesto) y de su notificación (primer presupuesto negativo), si bien se aproxima a este último, despojándolo con acierto de los problemas formales que en algunos casos puede presentar esta opción, y aproximándola a la idea de conocimiento del sujeto infractor como idea rectora del concepto de voluntariedad⁹⁸.

Con todo, el problema principal que plantea el presupuesto negativo estudiado es su ausencia en relación con la causa de levantamiento de la pena prevista en el delito de defraudación a la Seguridad Social. Se trata de un desafortunado despiste del

95 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 702 y s.

96 O en los casos de diligencias preliminares llevadas a cabo en el procedimiento abreviado por el fiscal –al amparo de lo dispuesto en el art. 785 LECrim– en los que no esté presente alguna de las denuncias o querellas mencionadas en el segundo presupuesto negativo. Sobre ello, cfr. CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 352; ESCOBAR JIMÉNEZ, R., “El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 Código Penal)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 281, 1997, p. 5.

97 Cfr., sobre ello, ÁLVAREZ MORENO, A., “La configuración...cit., p. 308 y s.; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 352.

98 Sobre esto último, cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 90.

legislador, producto de los avatares de la discusión parlamentaria⁹⁹, que va a permitir en algunos casos –en principio poco frecuentes en la práctica¹⁰⁰- acceder a la anulación de pena a sujetos que en virtud del fundamento jurídico-penal de la institución, no deberían verse alcanzados por tal aplicación¹⁰¹. No obstante, la omisión del legislador no puede ser subsanada mediante una operación hermenéutica que entienda aplicable una circunstancia de bloqueo que en este ámbito (art. 307.3 CP) no se ha previsto, so pena de incurrir en un ejercicio de analogía contra reo prohibida¹⁰².

6. ÁMBITO OBJETIVO DE ANULACIÓN DE PENA

Las disposiciones de regularización postdelictiva de los arts. 305.4 y 307.3 CP pueden determinar la anulación de las penas de los delitos de defraudación tributaria o contributiva. Junto a ello, nada hay que impida aplicarlas a los fraudes que no superen el estadio de la tentativa¹⁰³. En estos casos –en principio

99 Cfr., sobre ello, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 701; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 194; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...*cit., p. 160.

100 Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...*cit., p. 160.

101 Cfr. ESCOBAR JIMÉNEZ, R., “El delito...”cit., p. 5; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 194 y s.

102 Cfr., entre otros, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 701; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 352; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 197; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 194. Postulan en cambio, de forma un tanto confusa, la exégesis criticada en el texto, AGUSTÍ I JULIÀ, J., en ROJO TORRECILLA, E. (COORD.), *Delitos...*cit., p. 318; VALLE MUÑOZ, J.M./MORALES PRATS, F., “art. 307...”cit., p. 1079. Cfr. asimismo NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...*cit., p. 118.

103 Cfr. FENELLÓS PUIGSERVER, V., “El concepto...”cit., p. 65; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 203; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 141, y 184 y ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración...”cit., p. 1476; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 80, n. 147, y 82 y s., n. 150.

difícilmente verificables en la práctica- se da una superposición de la causa de levantamiento de la pena con la institución del desistimiento de consumir el hecho, si bien seguramente se aplicará de forma preeminente aquella, tanto por los menores escollos que comporta su concepto normativo de voluntariedad, cuanto por los efectos más beneficiosos que implica, al aplicarse también a las falsedades instrumentales y otras irregularidades contables¹⁰⁴.

En efecto, las normas de referencia extienden el ámbito objetivo de aplicación de las causas de anulación de la pena a determinadas infracciones penales caracterizadas por su instrumentalidad en relación con el fraude: *'La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria'* (art. 305.4 CP, texto repetido de manera casi idéntica –con la salvedad de la exclusión de las irregularidades contables- en el art. 307.3 CP).

Quizás la cuestión técnica más discutida en este punto es la que se refiere a la delimitación del conjunto de falsedades que, por su especial conexión con el hecho defraudatorio, van a verse alcanzadas por la exoneración de pena. Las respuestas dadas hasta el momento a este interrogante presentan notables divergencias. No obstante, un punto de partida sugerente es el mantenimiento de una perspectiva restrictiva, abonada tanto por la letra de la norma¹⁰⁵ como por el análisis de este ámbito de aplicación desde

104 Cfr., sobre ello, FENELLÓS PUIGSERVER, V., "El concepto...cit., p. 65; FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, "Consulta 4/1997...cit., p. 651; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 186 y ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., "Consideración...cit., p. 1476. De otra opinión, MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 203.

105 Cabe reparar en que las normas de los arts. 305.4 y 307.3 CP califican a las falsedades de referencia como *'instrumentales'*, y reclaman que se hayan cometido *'exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización'*.

el punto de vista del fundamento de la misma¹⁰⁶. Desde esta óptica, no parece desacertado entender que las falsedades instrumentales contempladas en la norma serán aquellas que mantengan una relación de concurso *medial* con la defraudación –esto es, que aparezcan en el caso concreto, y en atención al plan del autor, como medios necesarios para realizar el fraude-, y que se realicen con anterioridad al mismo, de modo que quedan excluidas las cometidas posteriormente para ocultar su perpetración¹⁰⁷. Otro criterio que puede resultar digno de consideración es el que pretende limitar las falsedades de referencia a aquellas que no proyectan su potencialidad ofensiva más allá del ámbito del fraude trinitario o contributivo, en línea con lo expresamente requerido por la norma¹⁰⁸; no obstante, convendría esforzarse en deslindar esta exigencia de aquella que reclama que las falsedades en cuestión sean las que ya no poseían autonomía delictiva por sí mismas¹⁰⁹, inaceptable desde el momento en que colisiona con el principio interpretativo de vigencia, al tornar inútil la mención normativa de las falsedades¹¹⁰. Más allá de ello, parecen menos

106 Cfr. ARIAS SENSO, M.A., “*Delitos...*”, p. 643; BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., *Derecho...*, p. 188; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*, p. 142.

107 Cfr., en este sentido, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*, p. 704 y s.; DÍAZ VALCÁRCEL, L.M., “La regularización...”, p. 3; FENELLÓS PUIGSERVER, V., “El concepto...”, p. 60 y s.; GALA DURÁN, C., *La responsabilidad...*, p. 403; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*, p. 142 y s. Comparten, cuando menos parcialmente, esta tesis, CALDERÓN CEREZO, A., “Efectos...”, p. 63; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*, p. 373; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*, p. 181; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*, p. 204; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*, p. 131 y s.

108 Cfr., en este sentido, MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito...*, p. 144 y ss.; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento...”, p. 222; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...*, p. 94 y s. Cfr. asimismo APARICIO PÉREZ, A., “Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal”, en *Impuestos*, nº 18/1996, p. 44; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*, p. 184.

109 Defienden este punto de vista CID FERNÁNDEZ, S., “El delito fiscal”, en AA.VV., *Derecho Penal económico*, Federación Asturiana de Empresarios, Oviedo, 1997, p. 189; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho...*, p. 1005. Cfr. asimismo OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración...”, p. 1477 y s.

110 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*, p. 706.

acertados otros parámetros de delimitación sugeridos por la doctrina¹¹¹, que se fijan en la condición de autor de la falsedad¹¹² o en la clase de documento alterado¹¹³.

Menores problemas interpretativos genera el otro ámbito adicional al que el art. 305.4 CP hace extensiva la anulación de pena: el de las *irregularidades contables*. Existe un alto grado de consenso en la doctrina en considerar que con esta mención se está haciendo referencia a las conductas de infracción contable tributaria previstas en el art. 310 CP¹¹⁴.

Destaca en este punto la divergencia de las normas estudiadas, ya que en la causa de anulación de la pena de la defraudación a la Seguridad Social, en cambio, no se contempla tal ámbito objetivo de aplicación, lo cual, frente a la opinión aislada de algún autor¹¹⁵, impide la exoneración de sanción por

111 Para una crítica de estas propuestas, vid. ARIAS SENSO, M.A., "Delitos...cit., p. 643 y s.; BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 705 y s.; CALDERÓN CEREZO, A., "Efectos...cit., p. 63; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 374; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 186 y s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 144.

112 Cfr. en el sentido de esta propuesta DÍAZ VALCÁRCEL, L.M., "La regularización...cit., p. 3.

113 En relación con esta tesis, cfr. MUÑOZ CONDE, F., *Derecho...*cit., p. 1005. Esbozan otras exégesis más casuísticas ARIAS SENSO, M.A., "Delitos...cit., p. 643; NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...*cit., p. 112; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., "La 'regularización'...cit., p. 46.

Por otra parte, cabe recordar que las falsedades ideológicas, consistentes en faltar a la verdad en la narración de los hechos, cometidas por particulares en documento mercantil, oficial o público, han quedado destipificadas en el CP 1995, lo cual puede tener relevancia en el ámbito criminal estudiado. Sobre ello, cfr. CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit., p. 63; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 371 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 132 y s.

114 Cfr., por todos, MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, 2ª ed., Edersa, Madrid, 1999, p. 434; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 133, n. 290 –con puntualizaciones-. Problematican en cambio esta interpretación BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos...*cit., p. 100.

115 Cfr., en este sentido, QUERALT JIMÉNEZ, J.J., "El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social (LO 6/1995, de 29 de junio)", en AA.VV., *Dogmática*

las infracciones contables en los supuestos de regularización de la deuda contributiva¹¹⁶. Esta divergencia normativa no parece carente de lógica, por mucho que en la práctica también pueden presentarse infracciones contables de este género en el marco de una defraudación contributiva¹¹⁷. Precisamente la estrecha vinculación que la norma requiere entre falsedades/irregularidades y defraudación sólo se da en relación con el fraude tributario, ya que los comportamientos prohibidos en el art. 310 CP presuponen la existencia de una relación jurídico-tributaria y tutelan intereses ubicados en la órbita del Erario Público, hasta el punto de que tal norma mantiene una relación de concurso de leyes con el tipo de defraudación tributaria, que consume a aquel¹¹⁸. En el caso del fraude a la Seguridad Social, en cambio, las propias características del proceder conminado en el art. 310 CP vedan la existencia de un nexo de instrumentalidad como el que reclaman las normas de los arts. 305.4 y 307.3 CP en este punto.

penal, política criminal y criminología en evolución, Comares/Universidad de La Laguna, La Laguna, 1996, p. 267.

- 116 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 707; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 204.
- 117 En la línea del argumento que se expone en el texto, cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 707 y s.; CALDERÓN, A./CHOCLÁN, J.A., *Derecho Penal. Tomo II. Parte Especial*, 2ª ed., Bosch, Barcelona, 2001, p. 358; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 375; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 204; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 195; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración...cit., p. 1478. De otra opinión, en cambio, BANACLOCHE, J., “Los delitos...cit., p. 18; FARALDO CABANA, P., *Las causas...*cit., p. 220; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 180, n. 393; MORENO CÁNOVES, A./RUIZ MARCO, F., *Delitos...*cit., p. 481 y s. Cfr. asimismo SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 133 y s.
- 118 Cfr., sobre ello, FERRÉ OLIVÉ, J.C., *El delito contable*, Praxis, Barcelona, 1988, p. 236; MARTÍNEZ PÉREZ, C., “Incumplimiento de obligaciones contables”, en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal, tomo VII*, Edersa, Madrid, 1986, p. 379; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *El delito contable tributario. Interpretación y análisis dogmático del Artículo 350 bis del Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 616 y ss., así como, entre otras, las SSTs de 31/X/1992 (RJ 8629), 9/III/1993 (RJ 2547), 28/XII/2000 (RJ 10475).

El ámbito de aplicación del efecto anulador de pena tiene una extensión aún mayor. La disposición final 5ª L.O. 10/1995 –que promulga el CP 1995– recoge la norma de la disposición adicional 2ª L.O. 6/1995¹¹⁹, estableciendo: ‘La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4; 307, apartado 3, y 308, apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos’.

En virtud de esta norma, por tanto, se establece la anulación de pena por las falsedades instrumentales e irregularidades contables cometidas cuando lo que se regularice sean infracciones tributarias o contributivas que generen un resultado de perjuicio inferior a 15 millones de pesetas (90152 euros), por tanto, simples ilícitos administrativos¹²⁰.

Un primer interrogante técnico que suscita esta norma es el relativo a cuáles son esas infracciones administrativas de carácter tributario o contributivo en las que la regularización extemporánea da lugar a la anulación de pena de los delitos *instrumentales*. Una respuesta concreta a este interrogante exige repasar el catálogo de ilícitos de la normativa sectorial, seleccionando sólo aquellos que presenten cuando menos una coincidencia

119 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 95, critica, no sin razón, la forma normativa elegida para actualizar esta disposición e incorporarla al CP 1995.

120 BERMEJO RAMOS, J., «La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la Administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95, de 29 de junio», en AA.VV., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social*, Mutual Cyclops, Barcelona, 1995, p. 52; FENELLÓS PUIGCERVER, V., «El concepto...cit., p. 61; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 146, recuerdan que la interpretación de los elementos de esta modalidad *sui generis* de regularización (concepto de regularización, noción de falsedades instrumentales, presupuestos negativos de aplicación, etc.) se ajustan a las pautas hermenéuticas generales.

sustancial con los comportamientos prohibidos en los arts. 305 y 307 CP¹²¹.

Una segunda duda es la que se refiere a qué sanciones van a ser anuladas retroactivamente en virtud de esta disposición. Siendo evidente que las penas por las falsedades instrumentales y las irregularidades contables se encuentran en ese ámbito de aplicación, la pregunta se restringe a si las sanciones que corresponderían por las infracciones administrativas se ven también alcanzadas por el efecto exonerador. Para un sector autorizado de la doctrina la respuesta es positiva, ya que no resultaría razonable que la anulación de sanciones -inclusive por ilícitos mediales- que comporta la regularización dejase subsistente la responsabilidad administrativa, en particular si se repara en que la norma lo que pretende es incentivar sin escollos el afloramiento del fraude¹²². Sin embargo, esta conclusión dista de ser evidente. La disposición de referencia no aporta ni expresa ni tácitamente elementos para asentar este punto de vista, lo cual no parece ilógico, ya que se ocupa de la modulación de responsabilidades propiamente penales. El fundamento de la institución, al menos el aquí defendido como prioritario, no ofrece tampoco argumentos que apunten en esa dirección, que se ve desacreditada por el hecho de que la exoneración penal, en virtud de una consideración conectada con la idea de *ultima ratio*, no tiene por qué estar sujeta a los mismos condicionantes que la de las responsabilidades administrativas. Por ello, parece más adecuado entender que la

121 Si bien esta labor de indagación no va a ser objeto de estas páginas, puede reenviarse, para el análisis en profundidad de este interrogante, por lo que hace al ámbito de la Seguridad Social, a BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., *Derecho...* cit., p. 188 y s.; BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...* cit., p. 709; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...* cit., p. 205 y s.

122 Cfr., en esta línea de pensamiento, NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...* cit., p. 112 y s.; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho...* cit., p. 538; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., "La 'regularización'..." cit., p. 29, n. 98; *La Exención...* cit., p. 80, n. 148. Cfr. asimismo PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., «El delito... cit., p. 231. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...* cit., p. 181, defiende igualmente esta tesis, pero lo hace invocando las consecuencias previstas para la regularización en la normativa tributaria.

exoneración de las correspondientes responsabilidades de orden tributario o jurídico-laboral se dará en la medida en que el comportamiento regularizador del infractor sea expresamente contemplado en la normativa sectorial como merecedor de tal efecto, lo cual, si bien es factible en el primero de los ámbitos citados, resulta más inviable en el terreno de la Seguridad Social¹²³.

La valoración que merece esta extensión del ámbito objetivo de anulación de pena a las falsedades e irregularidades contables de carácter instrumental es una cuestión polémica. Un nutrido sector de la doctrina considera que esta opción del legislador era inevitable si se quería garantizar las potencialidades recaudatorias de las cláusulas de los arts. 305.4 y 307.3 CP, y en cualquier caso viene avalada por el carácter instrumental que presentan estas infracciones respecto de la defraudación¹²⁴. Además, esta extensión del ámbito de aplicación se justifica en virtud del argumento *a fortiori*, que implica que quien puede lo más -la anulación de pena por el delito-fin defraudatorio, en este caso- debe poder lo menos -la exoneración por los ilícitos que son medio del fraude, que tras la regularización se ven bagateli- zados-¹²⁵. Desde el punto de vista de este mismo argumento lógico, puede comprobarse que la finalidad de la disposición 5ª L.O. 10/ 1995 sería evitar que la regularización de una mera infracción

123 Sobre todo ello, cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 710; CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit., p. 63; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 206 y s.

124 Cfr., entre otros, ARIAS SENSO, M.A., «Delitos...cit., p. 643; CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit., p. 63; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 373; FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 61; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 180 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 205; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1039; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., «Consideración...cit., p. 1478; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., «El comportamiento...cit., p. 213; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 130 y s.

125 Cfr. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 182 y 186; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 205; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1039; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., «Consideración...cit., p. 1478. Cfr. asimismo SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit., p. 47.

administrativa comportase efectos más gravosos -en relación con los ilícitos de falsedad- que el cumplimiento extemporáneo en relación con los fraudes delictivos¹²⁶.

Con todo, a pesar de estos argumentos, se hace difícil aceptar de forma acrítica esta opción del legislador¹²⁷. La extensión del ámbito de aplicación a las falsedades e irregularidades contables se encuentra excesivamente vinculada al fundamento instrumental de la norma, que en este punto se ve configurada del modo que pueda resultar más útil para maximizar sus potencialidades recaudatorias. Y ello se hace sin tomar en consideración que se choca frontalmente con el régimen general de relaciones entre las falsedades y los delitos de defraudación y que, sin una reparación autónoma del desvalor del delito falsario, se privilegia de forma difícilmente justificable las falsedades dirigidas a la realización de un fraude¹²⁸. Los problemas se incrementan en el caso de la disposición final 5ª L.O. 10/1995, por mucho que la norma persiga el encomiable objetivo de respetar el principio de proporcionalidad en la relación entre delitos e infracciones

126 Cfr., en este sentido, CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit., p. 63; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 375; FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto...cit., p. 61; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 185 y s.; NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 112.

127 Se distancian críticamente de la misma, entre otros, BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., *Derecho...cit.*, p. 188; BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 711 y ss.; CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit., p. 63; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 144 y ss.; MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito...cit.*, p. 144; MORENO CÁNOVES, A./RUIZ MARCO, F., *Delitos...cit.*, p. 451; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho...cit.*, p. 1005; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 93 y s.; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Los delitos...cit.*, p. 113 y s.

128 Cfr., sobre ello, CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit., p. 63; HERRERO DE EGAÑA, J.M., «Estudio...cit., p. 4; JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L., «El Proyecto de ley de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista del Ministerio Fiscal*, n.º 2/1995, p. 80; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 144; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1038; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho...cit.*, p. 1005; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Los delitos...cit.*, p. 113.

administrativas en materia de regularización¹²⁹. En efecto, lo que esta disposición prescribe es que un cumplimiento extemporáneo que se proyecta sobre la responsabilidad administrativa (y que tendrá, en este ámbito, los efectos que la correspondiente normativa sectorial disponga) determina la anulación de la pena por los injustos criminales relacionados instrumentalmente con el ilícito administrativo. De este modo, parece hacerse un uso inadecuado del principio de consunción, ya que el delito que se consume posee una gravedad notablemente mayor que el que lo absorbe, que no es siquiera una infracción penal¹³⁰.

Por otra parte, los efectos exoneradores de la regularización aparecen como injustificadamente -salvo, quizás, desde una perspectiva político-fiscal- desmesurados, si se les pone en relación con otras instituciones análogas, como las circunstancias genéricas de autodenuncia y reparación, que respecto de la globalidad de los delitos sólo otorgan a estos comportamientos un efecto atenuatorio, o el desistimiento voluntario de consumir el delito, que no anula la responsabilidad ya nacida en virtud de los delitos mediales¹³¹. Este marco de comparación pone de relieve el dudoso acierto del legislador en este extremo de la norma.

129 Objétivo de proporcionalidad que se antoja especialmente problemático en materia de Seguridad Social, toda vez que en este ámbito la regularización determina la exoneración por el delito de defraudación y por los delitos instrumentales, mientras que en materia administrativa, por ausencia de norma específica en este sentido, sólo determinará una atenuación de la responsabilidad.

130 Cfr., sobre todo ello, BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., *Derecho...*cit., p. 188; BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 712 y s.; CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit.», p. 63; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 145; NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos...*cit., p. 112; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit.», p. 48; *La Exención...*cit., p. 131 y s.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...*cit., p. 95.

131 Cfr., sobre ello, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 713; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 180; MORENO CÁNOVES, A./RUIZ MARCO, F., *Delitos...*cit., p. 451; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., «La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 236, 1995, p. 363 y s.

7. ÁMBITO SUBJETIVO DE ANULACIÓN DE PENA

El punto de partida para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de las cláusulas de los arts. 305.4 y 307.3 CP, no plenamente consensuado, reside en su carácter personal, que implica que la anulación de pena sólo alcanzará al sujeto que realice la regularización¹³². Esta premisa es la que cabe adoptar para responder a los dos interrogantes fundamentales que se han venido planteando sobre el conjunto de sujetos que pueden verse beneficiados de los efectos del comportamiento postdelictivo.

El primero de estos interrogantes se proyecta sobre la dinámica regularizadora en el caso de los delitos cometidos en el marco de la actividad de una persona jurídica. Frente a alguna voz aislada, que destaca los problemas que podrían derivarse de la letra de la norma para articular la regularización en este punto -ya que quien regularice no lo hará de *su situación* tributaria o contributiva, que es la propia de la persona moral¹³³-, no debería resultar polémico concluir que los sujetos capacitados para regularizar son aquellos que, en virtud del art. 31 CP, aparecen como responsables del hecho¹³⁴.

Sin embargo, el debate fundamental que se ha dado en este punto -y, junto al del concepto de regularización, el más

132. Cfr., sobre ello, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 714; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 168 y s.; MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 139 y s., y 148; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit.», p. 1033; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho...*cit., p. 1004; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...*cit., p. 87. Cfr., asimismo, en una análisis general de la institución, JESCHECK, H.-H./WEIGEND, T., *Tratado...*cit., p. 596.

133. Cfr. PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., «El delito...cit.», p. 229. Discrepan de esta interpretación LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A., «Tres...cit.», p. 363; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...*cit., p. 159 y s.

134. Cfr. FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Consulta 4/1997...cit.», p. 654; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 189; RANCAÑO MARTÍN, M.A., *El delito...*cit., p. 124. Cfr. asimismo SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 116 y ss.

intenso en el análisis de las normas estudiadas- es el referente a si -y cómo- los partícipes pueden verse beneficiados por la anulación de la pena, o si sus efectos se derivan sólo a los autores.

Una primera tesis, minoritaria y más bien difundida en la etapa inmediatamente posterior a la aprobación de la L.O. 6/1995, considera que únicamente los autores pueden llevar a cabo la regularización y beneficiarse de la liberación de pena a ella aparejada¹³⁵. La razón de este planteamiento se encuentra en la letra de la norma, que -como se ha señalado- otorga la anulación de pena a quien regularice 'su' situación tributaria o contributiva¹³⁶, así como en algún pasaje especialmente significativo de la Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995¹³⁷; todo ello, puesto en relación con

135 Cfr., de esta opinión, entre otros, BLANCO CORDERO, I., «Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal en el ámbito bancario», en QUINTERO OLIVARES, G./MORALES PRATS, F.(COORDS.), *El Nuevo...cit.*, p. 1002 y ss.; ESCOBAR JIMÉNEZ, R., «El delito...cit., p. 5 y s.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 187 y ss., y 207 y ss.; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho...cit.*, p. 1004; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., «El delito...cit., p. 228 y s.; SÁNCHEZ TOMÁS, J., en RODRÍGUEZ RAMOS, L./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M.A./SÁNCHEZ TOMÁS, J., *Derecho...cit.*, p. 124.

136 Cfr., sobre ello, BLANCO CORDERO, I., «Delito...cit., p. 1002 y s., n. 97; ESCOBAR JIMÉNEZ, R., «El delito...cit., p. 5; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 187 y s., y 208 y s.; SÁNCHEZ TOMÁS, J., en RODRÍGUEZ RAMOS, L./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M.A./SÁNCHEZ TOMÁS, J., *Derecho...cit.*, p. 124.

MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 209, añade como argumento para sustentar esta tesis las dificultades para determinar un concepto de regularización adaptado a la propia responsabilidad de los partícipes. Para otros argumentos, cfr. MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 188 y s.

137 Se llama la atención en particular sobre los incisos de la Exposición de Motivos que indican que la cláusula pretende '*...salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes*', así como, sobre todo, que '*por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro I de este Código*'. Para un análisis de estos textos, desde el punto de vista de la tesis expuesta, vid. BLANCO CORDERO, I., «Delito...cit., p. 1002 y s.; LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A., '*Tres...cit.*, p. 364; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...cit.*, p. 188. Cfr. asimismo SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 121, n. 256. Para un entendimiento alternativo de este recurso a las normas generales, vid. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 176.

el carácter estrictamente personal de la institución, margina de su ámbito de aplicación a los partícipes, que sólo podrán recurrir a las atenuantes de comportamiento postdelictivo positivo¹³⁸.

Sin embargo, el sector hoy mayoritario considera acertadamente, con diferentes fundamentos y diversos requisitos, que también los partícipes pueden verse beneficiados por la aplicación de las causas de levantamiento de la pena. Estos autores no dejan de reconocer que la letra de la norma y las menciones de la Exposición de Motivos constituyen un argumento considerable para entender que la regularización queda confinada al ámbito de los obligados¹³⁹. Sin embargo, diversos argumentos dignos de consideración evidencian que el círculo de sujetos potencialmente destinatarios de la norma no es tan estrecho. Por una parte, la norma no menciona expresamente, a diferencia de lo que sucede en el art. 268.2 CP, que la regularización no puede ser llevada a cabo por los partícipes¹⁴⁰. Ello resulta comprensible, ya que la cláusula exoneradora del art. 268 CP es de naturaleza subjetiva, de modo que no es extensible a otros sujetos que no posean las características personales exigidas en la misma, mientras que las de los arts. 305 y 307 CP son de naturaleza objetiva (de comportamiento), y pueden ser aplicables a los sujetos que lleven a cabo la conducta postdelictiva que es su

138 Cfr., en este sentido, MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 209 y s.; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., «El delito...cit., p. 228 y s.

139 Así lo reconocen, entre otros, FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Consulta 4/1997...cit., p. 652; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 169; LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., «Tres...cit., p. 363 y s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 147; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1034; OCTAVIO DE TOLEDO y UBIETO, E., «Consideración...cit., p. 1477; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., «El comportamiento...cit., p. 223 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 114.

140 Cfr. BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos...*cit., p. 109; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 363; FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Consulta 4/1997...cit., p. 652; VALLE MUÑOZ, J.M./MORALES PRATS, F., «art. 307...cit., p. 1079. Varios de estos autores apuntan que, en consecuencia, operar como si las normas de los arts. 305.4 y 307.3 CP contemplasen la mención que sí está en el art. 268.2 CP constituye un ejercicio de analogía *in malam partem*.

condicionante¹⁴¹. Y, sobre todo, la limitación del ámbito subjetivo de aplicación a los autores carece absolutamente de lógica político-criminal. Desde la ubicación del fundamento de la institución estudiada en la compensación del desvalor del hecho antijurídico y en la disminución de las necesidades preventivas de imposición de la pena, resulta inadmisibles que el autor pueda regularizar y beneficiarse del levantamiento de pena y los partícipes, que sólo contribuyen de modo accesorio a la defraudación, tengan vedada tal posibilidad¹⁴². Ni siquiera desde una perspectiva estrictamente político-fiscal de la cláusulas de regularización parece posible encontrar un sentido a la circunscripción de su círculo de destinatarios a los autores¹⁴³.

141 Cfr., sobre ello, BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos...*cit., p. 107 y ss.; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos...*cit., p. 97; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 370; CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Problemas actuales del delito fiscal", en AA.VV., *Derecho Penal Económico*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001, p. 92; LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A., "Tres..."cit., p. 370 y s.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., "Consideración..."cit., p. 1477; VALLE MUÑOZ, J.M./MORALES PRATS, F., «art. 307...cit., p. 1079 y s.

142 Cfr., entre otros, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 361 y s.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 175 y ss.; LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A., "Tres..."cit., p. 365; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 148 y s.; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1033 y s.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., "Consideración..."cit., p. 1477; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., "El comportamiento..."cit., p. 225 y s. Matiza seriamente este planteamiento SÁNCHEZ TOMÁS, J., en RODRÍGUEZ RAMOS, L./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M.A./SÁNCHEZ TOMÁS, J., *Derecho...*cit., p. 124.

143 Para los intereses recaudatorios de la Administración también sería funcional que se incentivase la autodenuncia del partícipe, como medio de descubrimiento del fraude, incluso que se permitiese la impunidad de todos los intervinientes, para evitar discrepancias entre ellos sobre la idoneidad de presentar la regularización. Cfr. sobre ello IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 172 y s.; LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A., "Tres..."cit., p. 365; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 119 y s., n. 248; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...*cit., p. 88. Sólo MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1034, parece encontrar una lógica político-fiscal a la exclusión de los partícipes de la regularización.

Como argumentos adicionales, se ha apuntado que con la tesis minoritaria se estaría obligando a los autores a denunciar a los partícipes al presentar la regularización, cosa que no parece admisible, así como el hecho de que la

Ante la solidez de estos argumentos, cabe estimar que sólo una interpretación de carácter estrictamente subjetivo podría mantener la limitación a los autores del círculo de potenciales destinatarios de la norma. Desde una exégesis netamente objetiva, teleológica y sistemática no cabe sino concluir que también los partícipes deben verse beneficiados por la anulación de pena¹⁴⁴, sin perjuicio de que sería recomendable que el legislador reformase las normas de referencia para regular concretamente tal posibilidad, así como sus condicionantes¹⁴⁵.

Sin embargo, esta conclusión, hoy ampliamente mayoritaria, sólo responde de forma parcial al interrogante afrontado. Quizás en el desarrollo actual del debate tiene más trascendencia discutir las condiciones en las que el partícipe va a poder alcanzar la anulación de pena. En este punto, parecen esbozarse tres alternativas: a) aplicar la anulación de pena automáticamente a los partícipes, desde el momento en que el autor regulariza; b) requerir para la exoneración una contribución específica y efectiva

normativa sectorial permite que sea un tercero quien satisfaga la obligación tributaria, y el hecho de que el desistimiento en la tentativa es aplicable a todos aquellos que intentan seriamente evitar la consumación del hecho. Sobre ello, cfr. FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Consulta 4/1997...cit., p. 653; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 172 y s., y 177; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 114 y s., y 121, n. 255.

- 144 Cfr. entre otros, BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos...cit.*, p. 108 y ss.; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos...cit.*, p. 97 y ss.; BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 716 y s.; FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Consulta 4/1997...cit., p. 652 y ss.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 171 y ss.; LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., «Tres...cit., p. 364 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 149; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1034 y ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., «Consideración...cit., p. 1477; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., «El comportamiento...cit., p. 223 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 114 y ss.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 88; SUÁREZ GONZÁLEZ, C., «El delito...cit., p. 127; VALLE MÚNIZ, J.M./MORALES PRATS, F., «art. 307...cit., p. 1079 y s.
- 145 Cfr. BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...cit.*, p. 720; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 177 y s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...cit.*, p. 148; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 121, n. 256. Cfr. asimismo BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos...cit.*, p. 93.

del partícipe a la regularización; c) añadir al requisito recién planteado el efectivo cumplimiento extemporáneo por parte del autor¹⁴⁶.

Para un sector de la doctrina contemporánea, que viene generando adhesiones en la última etapa, los efectos de la regularización deben ser aplicables automáticamente a los partícipes sin necesidad de que lleven a cabo una conducta postdelictiva propia¹⁴⁷. Las razones de esta tesis son variadas: desde el hecho de que el cumplimiento compete al obligado, la falta de mención expresa de un comportamiento autónomo del partícipe en este punto –y el consiguiente riesgo de analogía *in malam partem*–, o la invocación del principio de accesoriedad o del carácter objetivo de las cláusulas, hasta las consecuencias de la teoría alternativa, que haría depender a los partícipes del comportamiento del autor, en concreto de circunstancias un tanto aleatorias como la notificación de su voluntad de regularizar o la petición de colaboración al conjunto de los responsables o la presunta proclividad de estos al cumplimiento tardío¹⁴⁸.

A pesar del considerable acervo argumentativo de este sector doctrinal, la conclusión que mantiene continúa sin resultar plenamente convincente. La sujeción de los partícipes a diversas

146 Cfr. la sistematización expuesta por LASCURAIN SÁNCHEZ, J.A., “Tres...cit., p. 370 y ss., con una interesante valoración crítica de cada una de estas alternativas.

147 Cfr., de esta opinión, ARIAS SENSO, M.A., “Delitos...cit., p. 640; BOIX REIG, J., «Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal», en AA.VV., Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, p. 282; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos...cit.*, p. 97 y s.; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 367 y ss.; CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Problemas...cit., p. 92; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 118, y 124 y ss. CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 367 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 126, llegan a defender que el levantamiento de pena será aplicable a los partícipes incluso aunque se opongan a la regularización exitosa del autor.

148 Cfr. ARIAS SENSO, M.A., “Delitos...cit., p. 640; BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos...cit.*, p. 97 y s.; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 368 y ss.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...cit.*, p. 118, y 124 y ss.

circunstancias aleatorias, denunciada por estos autores¹⁴⁹, permanece sustancialmente con su planteamiento, en la medida en que la suerte de tales responsables continúa dependiendo en exclusiva del proceder postdelictivo del autor¹⁵⁰. La consideración del principio de accesoriadad de la participación no justifica tampoco el mantenimiento de esta estrecha vinculación del destino punitivo de autores y partícipes¹⁵¹.

149 Para un análisis detenido de este género de situaciones, cfr. en particular FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Consulta 4/1997...cit., p. 652.

150 Esta es una razón digna de consideración, entre otras, para rechazar que la liberación de pena del partícipe quede condicionada a la regularización del autor, y a la simple adhesión o ratificación de la misma por parte del partícipe, tesis de considerable difusión, defendida por BLANCO CORDERO, I., «Delito...cit., p. 1004; FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Consulta 4/1997...cit., p. 654; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1035 y s.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., «Consideración...cit., p. 1477; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit., p. 41; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 88, así como por el ATS de 22/XII/1995.

151 La fundamentación dogmática de la extensión a los partícipes del ámbito de aplicación de las disposiciones es también una cuestión de debate de notable trascendencia y actualidad, que permanece por el momento abierta.

Resumiendo, no con la extensión que el tema merecería, pero dentro de los límites inherentes al presente trabajo, se comprueba que diversos autores (cfr. BOIX REIG, J., «Aspectos...cit., p. 282; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...cit.*, p. 370 y s.; CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Problemas...cit., p. 92; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit., p. 1035 y s.) han sostenido la aplicación analógica de las reglas de comunicabilidad de las circunstancias atenuantes genéricas, previstas en el art. 65 CP. Discrepan en cambio de la aplicación analógica de las reglas del art. 65 CP, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...cit.*, p. 176 (n. 381) –defendiendo expresamente la aplicación de las normas generales–; LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., «Tres...cit., p. 369 y ss. –sosteniendo su fundamentación en una interpretación sistemática en relación con el art. 268 CP–; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., «Consideración...cit., p. 1476 y s.

De forma aislada, MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito...cit.*, p. 136; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...cit.*, p. 88, han propuesto la aplicación analógica de la regulación del desistimiento de consumir el delito.

QUERALT JIMÉNEZ, J.J., «El comportamiento...cit., p. 225, por su parte, ha propuesto, a partir de la naturaleza que defiende para las instituciones objeto

Ello se evidencia en mayor medida cuando se retoma la naturaleza de las disposiciones estudiadas. Como se mencionó, no se trata de causas subjetivas, en el sentido de que queden condicionadas a determinadas características particulares del responsable, pero sí son causas de levantamiento de la pena *personales*, que sólo resultarán aplicables a los sujetos que acometan por sí el comportamiento postdelictivo¹⁵². De este modo, cabe concluir que todos los intervinientes en el hecho, tanto autores como partícipes pueden -con sus peculiaridades propias- *regularizar* haciéndose así personalmente acreedores de la anulación de pena¹⁵³. Este planteamiento es el que mejor se compadece con el fundamento jurídico-penal de la disposición, ya que es mediante su contribución al esclarecimiento y reparación del hecho -y no con la mera aplicación automática de la exoneración- como el partícipe compensa el desvalor de su previo proceder antijurídico, y determina la drástica reducción de las necesidades preventivas de imposición de la pena¹⁵⁴.

de estudio, fundamentar la extensión en virtud de una aplicación analógica del principio de accesoriadad limitada, en un planteamiento que ha recibido todo género de críticas, tanto en lo referente a la naturaleza mencionada, como a las consecuencias que en este punto se derivan de tal tesis (cfr., por todos, LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., "Tres...cit., p. 366 y s., n. 26; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 120 y s.). Parece acoger, sin embargo, cuando menos parcialmente, el punto de vista de este autor CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 370 y s.

Con todo, algún otro analista, seguramente con más acierto, considera que la clave para fundamentar dogmáticamente esta extensión se encuentra en la óptica político-criminal de atender a los fines que pretende cumplir el incentivo de la conducta postdelictiva positiva, en consideración también a principios como los de proporcionalidad o necesidad. Sobre ello, cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 119 y ss. (n. 248 y 256).

152 Cfr., en este sentido, VALLE MUÑIZ, J.M./MORALES PRATS, F., «art. 307...cit., p. 1079 y s. Cfr. asimismo OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., "Consideración...cit., p. 1477.

153 Cfr., en esta línea, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 718 y s.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 175.

154 Incluso desde una perspectiva político-fiscal puede resultar funcional para los intereses recaudatorios que el partícipe pueda descubrir el fraude con independencia de lo que decida hacer el autor.

No obstante, como se expuso con anterioridad, la delimitación del comportamiento postdelictivo del partícipe ha de tener en cuenta el hecho de que este responsable no es el destinatario de la obligación tributaria o contributiva presupuesto de la infracción. En consecuencia, la regularización del partícipe no precisa incluir un pago de la deuda del que él no es responsable, sino que se integrará por la autodenuncia, esto es, por la presentación ante la Administración de una declaración veraz y lo más completa que le sea posible, en la que consten las circunstancias de la deuda, así como las concernientes a su incumplimiento, comunicación que servirá para aflorar el fraude y permitir que la entidad gestora ponga en marcha sus mecanismos de recuperación de sumas impagadas¹⁵⁵.

El otorgamiento de posibilidades de regularización autónoma a cada responsable plantea la problemática de la articulación dinámica de una pluralidad de estos comportamientos postdelictivos. Si bien una consideración en abstracto de la idea de voluntariedad de la regularización debería llevar a inadmitir los cumplimientos sucesivos posteriores a una primera regularización¹⁵⁶, la opción por un concepto normativo de espontaneidad, así como su diseño concreto en las circunstancias de bloqueo previstas aconseja mantener una noción amplia de coetaneidad, de modo que se acojan regularizaciones sucesivas verificadas en un período no demasiado dilatado, y siempre antes de que se verifique alguno de esos límites temporales¹⁵⁷.

155 Cfr., de esta opinión, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 719; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 175; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 163, y 166 y s. Discrepa de este planteamiento MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito...*cit., p. 209.

156 Cfr., en este sentido, PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., «El delito...cit., p. 229 y s.

157 Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 140 y s.; RANCAÑO MARTÍN, M.A., *El delito...*cit., p. 124. Sostienen igualmente la aceptación de regularizaciones coetáneas PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., «El delito...cit., p. 229.

Para concluir el análisis propiamente subjetivo de las causas de anulación de la pena de los arts. 305.4 y 307.3 CP, cabe señalar que por su propia naturaleza jurídica, de condicionantes de la sanción ajenos al injusto y a la culpabilidad, no es necesario que el dolo abarque sus requisitos y presupuestos de aplicación, de modo que el error sobre los mismos es irrelevante¹⁵⁸.

8. VALORACIÓN CONCLUSIVA

No parece posible considerar que las cláusulas de regularización postdelictiva de los arts. 305.4 y 307.3 CP, desde su regulación concreta y desde la experiencia de los primeros años de –escasa- aplicación, sean normas sólo merecedoras de críticas tangenciales¹⁵⁹. La disparidad de trato otorgada por el legislador penal a la autodenuncia y a la reparación con carácter general –y, por lo tanto, en delitos que presentan puntos de conexión estrechos con los injustos estudiados, como los patrimoniales- en contraste con las disposiciones analizadas carece todavía de una funda-

158 Cfr. en este sentido BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito...*cit., p. 720 y s.; CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «La excusa absolutoria de regularización tributaria», en *Actualidad y Derecho*, nº 38, 1995, p. 10 y s.; «Problemas...cit.», p. 93 y s.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 179; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*cit., p. 138 y s., y, en un análisis genérico de este aspecto de las causas de anulación de la pena, JESCHECK, H.-H./WEIGEND, T., *Tratado...*cit., p. 595; LUZÓN PEÑA, D.-M., «voz 'Punibilidad'...cit.», p. 1056; ROXIN, C., *Derecho Penal. Parte General, tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, Civitas, Madrid, 1997, § 23, NM 30, p. 980.

159 Expresan una consideración más positiva de estas disposiciones BACIGALUPO ZAPATER, E., «El delito fiscal», en DEL ROSAL BLASCO, B. (ED.), *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 304 y s.; MORALES PRATS, F., «art. 305...cit.», p. 1031 y s.; RODRÍGUEZ-PINERO ROYO, M./QUINTANAR DíEZ, M., «El delito...cit.», p. 155; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., «El comportamiento...cit.», p. 182; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., «La 'regularización'...cit.», p. 44 y s.

mentación convincente, que justifique esta excepcionalidad¹⁶⁰, por lo demás frecuente en Derecho comparado. No obstante, lo más discutible de estas cláusulas no se halla en el *si* de las mismas, sino en su configuración concreta. Al margen de otras cuestiones controvertidas, merece una reconsideración el ámbito objetivo de aplicación del levantamiento de pena, que alcanza a injustos conexos al fraude, en una opción legislativa seguramente desmesurada. El diseño de los presupuestos negativos también requiere alguna modificación, tanto en lo relativo al mejor ajuste a la idea de conocimiento del descubrimiento del hecho, como, en el caso del art. 307.3 CP, en lo referente a la inclusión de la tercera circunstancia de bloqueo. No sería tampoco desafortunada una reforma que dotase de una solución expresa, y adecuada, a la situación de los partícipes en el marco de la regularización. Algunas de estas disfunciones se deben a una orientación de la norma que tiende menos a su coordinación con el fundamento político-criminal de las conductas postdelictivas positivas que a su funcionalidad a los efectos de los intereses recaudatorios de la Administración¹⁶¹. Sólo su mejor adecuación a aquel fundamento

160 Cfr. APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 1997, p. 55 y s.; MORILLAS CUEVA, L., en COBO DEL ROSAL, M. (DIR.) Y OTROS, *Curso...*cit., p. 876; SÁNCHEZ TOMÁS, J., en RODRÍGUEZ RAMOS, L./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M.A./SÁNCHEZ TOMÁS, J., *Derecho...*cit., p. 120; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos...*cit., p. 159. CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos...*cit., p. 331 y s.; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 71 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., "La 'regularización'..."cit., p. 44, n. 176; *La Exención...*cit., p. 167 y s., en cambio, consideran que la fisonomía del bien jurídico protegido, la del propio sistema tributario, las características y volumen del fraude, y las condiciones del perjudicado, justifican los efectos exoneradores, en contraste con la regulación general. Sobre el desarrollo de este debate en Alemania, cfr. IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización...*cit., p. 66 y s.; SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...*cit., p. 149, n. 334.

161 Cfr., entre otros, BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., *Derecho...*cit., p. 187 y s.; FERRÉ OLIVÉ, J.C., «Delito fiscal», en TERRADILLOS BASOCO, J. (COORD.), *Reforma penal y delitos contra el orden socio-económico*, Universidad de Cádiz, Cádiz, 1995, p. 120; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., «La regularización...cit., p. 362.

propiamente jurídico-penal podrá disipar las dudas que estas normas aún generan en relación con sus potencialidades para menoscabar los efectos preventivo-generales de los tipos penales de referencia, para generar dinámicas de 'negociación' entre la Administración y los obligados/defraudadores y, en general, para poner en peligro la viabilidad de los delitos de los arts. 305 y 307 CP como instrumentos de tutela penal de los patrimonios públicos¹⁶².

9. BIBLIOGRAFÍA CITADA

ÁLVAREZ MORENO, A., «La configuración del delito contra la Seguridad Social en el nuevo Código Penal», en AA. VV., *Análisis de diversas cuestiones sobre los Pactos de Toledo*, Madrid, 1997.

APARICIO PÉREZ, A., «Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal», en *Impuestos*, nº 18/1996.

APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 1997.

ARIAS SENSO, M. A., «Delitos contra la Hacienda Pública: Subtipos agravados y Regularización Fiscal», en *Actualidad Penal*, 1999-2.

162 Cfr., de esta opinión, entre otros, BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., *Derecho...* cit., p. 188; CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos...cit.», p. 57 y s., y 65; DELGADO GARCÍA, J., *El delito fiscal*, Colex, Madrid, 1995, p. 41; FERRÉ OLIVÉ, J. C., «Delito...cit.», p. 118; GALA DURÁN, C., *La responsabilidad...* cit., p. 403 y s.; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho...* cit., p. 1005; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L./MERINO JARA, I., «La regularización...cit.», p. 362 y s. Cfr. asimismo IGLESIAS RÍO, M. A., *La regularización...* cit., p. 195 y ss.; así como, en un planteamiento más matizado, SÁNCHEZ-OSTIZ, P., *La Exención...* cit., p. 178 y 180.

- AA.VV., Comentarios a la legislación penal, tomo XVIII, Edersa, Madrid, 1997.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., «El delito fiscal», en DEL ROSAL BLASCO, B. (ED.), *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. Y OTROS, *Compendio de Derecho Penal. (Parte Especial)*, Ceura, Madrid, 1998.
- BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ceura, Madrid, 2000.
- BANACLOCHE, J., «Los delitos fiscales», en *Impuestos*, nº 15-16/1996.
- BAYLOS, A./TERRADILLOS, J., *Derecho Penal del Trabajo*, 2ª ed., Trotta, Madrid, 1997.
- BERMEJO RAMOS, J., «La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la Administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95, de 29 de junio», en AA.VV., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social*, Mutual Cyclops, Barcelona, 1995.
- BLANCO CORDERO, I., «Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal en el ámbito bancario», en QUINTERO OLIVARES, G./MORALES PRATS, F. (COORDS.), *El Nuevo Derecho Penal Español. Estudios Penales en Memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- BOIX REIG, J., «Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal», en AA.VV., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.
- BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

- BRANDARIZ GARCÍA, J.A., “Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305 y 307 CP”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 2, 1998.
- BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- BRANDARIZ GARCÍA, J.A., “La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social. Notas de derecho comparado”, en QUINTERO OLIVARES, G./MORALES PRATS, F. (COORDS.), *El Nuevo Derecho Penal Español. Estudios Penales en Memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- CALDERÓN CEREZO, A., «Efectos penales de la regularización tributaria», en AA.VV., *El Delito fiscal: Comentarios y conclusiones*, Gaceta Fiscal, Madrid, 2000.
- CALDERÓN, A./CHOCLÁN, J.A., *Derecho Penal. Tomo II. Parte Especial*, 2ª ed., Bosch, Barcelona, 2001.
- CID FERNÁNDEZ, S., «El delito fiscal», en AA.VV., *Derecho Penal económico*, Federación Asturiana de Empresarios, Oviedo, 1997.
- COBO DEL ROSAL, M. (DIR.) Y OTROS, *Curso de Derecho Penal español. Parte Especial I*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- COLOMA CHICOT, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «La excusa absolutoria de regularización tributaria», en *Actualidad y Derecho*, nº 38, 1995.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Problemas actuales del delito fiscal”, en AA.VV., *Derecho Penal Económico*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001.

- DELGADO GARCÍA, J., *El delito fiscal*, Colex, Madrid, 1995.
- DÍAZ VALCÁRCEL, L.M., «La regularización tributaria y el Código Penal de 1995», en *La Llei*, nº 130, 1996.
- ESCOBAR JIMÉNEZ, R., «El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 Código Penal)», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 281, 1997.
- FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- FENELLÓS PUIGSERVER, V., «El concepto de regularización tributaria a efectos de exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal», en *Crónica Tributaria*, nº 84, 1997.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., *El delito contable*, Praxis, Barcelona, 1988.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., «Delito fiscal», en TERRADILLOS BASOCO, J. (COORD.), *Reforma penal y delitos contra el orden socio-económico*, Universidad de Cádiz, Cádiz, 1995.
- FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal», en *Actualidad Penal*, nº 16, 1997.
- GALA DURÁN, C., *La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones de afiliación, alta y/o cotización a la Seguridad Social*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- GARCÍA PÉREZ, O., *La punibilidad en el Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- HERRERO DE EGAÑA, 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», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 239, 1996.
- IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- JESCHECK, H.-H./WEIGEND, T., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, 5ª ed., Comares, Granada, 2002.

- JORDANA DE POZAS GONZÁLBEB,L., «El Proyecto de ley de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista del Ministerio Fiscal*, nº 2/1995.
- LAMARCA PÉREZ,C.(COORD.) Y OTROS, *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*, Colex, Madrid, 2001.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ,J.A., “Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización”, en AA.VV., *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999.
- LUDWIG,M., *Betrug und betrugsähnliche Delikte im spanischen und deutschen Strafrecht*, Centaurus, Herbolzheim, 2002.
- LUZÓN PEÑA,D.-M., «voz ‘Punibilidad’», en LUZÓN PEÑA,D.-M.(DIR.), *Enciclopedia Penal Básica*, Comares, Granada, 2002.
- MADRID YAGÜE,P., «La problemática en torno al delito contra la Seguridad Social y la jurisprudencia del Tribunal Supremo», en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 91, 1998.
- MARTÍNEZ HORNERO,F.J., «Delito fiscal y regularización tributaria», en *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 170, 1997.
- MARTÍNEZ LUCAS,J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Práctica de Derecho, Valencia, 2002.
- MARTÍNEZ PÉREZ,C., «Incumplimiento de obligaciones contables», en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal, tomo VII*, Edersa, Madrid, 1986.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ,C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1995.
- MERINO JARA,I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO,J.L., *El delito fiscal*, Edersa, Madrid, 2000.

- MORALES PRATS, F., «art. 305», en QUINTERO OLIVARES, G. (DIR.) Y OTROS, *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, 3ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2002.
- MORENO CÁNOVES, A./RUIZ MARCO, F., *Delitos socioeconómicos*, Edijus, Zaragoza, 1996.
- MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Ciss Praxis, Valencia, 2000.
- MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, 2ª ed., Edersa, Madrid, 1999.
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 14ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.
- NARVÁEZ BERMEJO, M.A., *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *La Ley*, 2000-8.
- PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J.R., «El delito de defraudación a la Seguridad Social», en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal*, tomo XVIII, Edersa, Madrid, 1997.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 12ª ed., Civitas, Madrid, 2002.
- POZUELO PÉREZ, L., *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J., «El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social (LO 6/1995, de 29 de junio)», en AA.VV., *Dogmática penal, política criminal y criminología en evolución*, Comares/Universidad de La Laguna, La Laguna, 1996.
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad

- Social”, en AA.VV., *Empresa y Derecho Penal (I)*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999.
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español. Parte Especial*, 4ª ed., Atelier, Barcelona, 2002.
- QUINTERO OLIVARES, G./MORALES PRATS, F. (COORDS.), *El Nuevo Derecho Penal Español. Estudios Penales en Memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- QUINTERO OLIVARES, G. (DIR.) Y OTROS, *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, 3ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2002.
- RANCAÑO MARTÍN, M.A., *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho Penal Económico*, Colex, Madrid, 2001.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M.A./SÁNCHEZ TOMÁS, J., *Derecho Penal. Parte Especial III*, Universidad Complutense, Madrid, 1999.
- RODRÍGUEZ-PIÑERO ROYO, M./QUINTANAR DÍEZ, M., «El delito de defraudación a la Seguridad Social», en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal, tomo XVIII*, Edersa, Madrid, 1997.
- ROJO TORRECILLA, E. (COORD.), *Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 1998.
- ROXIN, C., *Derecho Penal. Parte General, tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, Civitas, Madrid, 1997.
- RUIZ, G., «El delito fiscal», en AA.VV., *Delitos y cuestiones penales en el ámbito empresarial (IV)*, Expansión, Madrid, 1999.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *El delito contable tributario. Interpretación y análisis dogmático del Artículo 350 bis del Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

- SÁNCHEZ-OSTIZ,P., “La ‘regularización’ tributaria en el conjunto de los medios para combatir el fraude fiscal en España”, en *Estudios Financieros*, nº 201, 1999.
- SÁNCHEZ-OSTIZ,P., “Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal”, en CORCOY BIDASOLO,M:(DIR.)/LARA GONZÁLEZ,R.(COORD.), *Derecho Penal de la empresa*, Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2002.
- SÁNCHEZ-OSTIZ,P., *La Exención de Responsabilidad Penal por regularización tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- SEOANE SPIEGELBERG,J.L., “El delito de defraudación tributaria”, en GARCÍA NOVOA,A./LÓPEZ DÍAZ,A.(COORDS.), *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO,J.L./MERINO JARA,I., «La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 236, 1995.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO,J.L./CORTÉS BECHIARELLI,E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 2002.
- SUÁREZ GONZÁLEZ,C., «El delito de defraudación tributaria», en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal, tomo XVIII*, Edersa, Madrid, 1997.
- TIEDEMANN,K.(ED.), *Wirtschaftsstrafrecht in der Europäischen Union. Freiburg Symposium*, Carl Heymanns, Berlin, 2002.
- TIRADO ESTRADA,J.J., «El concepto de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito fiscal», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 248, 1996.
- VALLE MUÑIZ,J.M./MORALES PRATS,F., «art. 307», en QUINTERO OLIVARES,G.(DIR.) Y OTROS, *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, 3ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2002.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la Democracia*, Ibidem, Madrid, 1996.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R., «Derecho Penal de la Seguridad Social», en *Revista de Derecho Social*, nº 3, 1998.

DE VICENTE REMESAL, J., *El comportamiento posdelictivo*, Universidad de León, León, 1985.