

¿ES LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA UNA CAUSA DE LEVANTAMIENTO DE LA PENA?

IS THE ARTICLE 305.4 OF SPANISH CRIMINAL CODE A CAUSE OF LIFTING A PENALTY?

Ioana Andreea Grigoras^{1,*},^a

¹ Área de Derecho Penal. Departamento de Derecho Público. Facultad de Derecho de la Universidad de Cantabria, Avenida de los Castros s/n. Santander. 39005. Cantabria, España

✉ ^agrigorasia@unican.es

Resumen

El apartado cuarto del artículo 305 de nuestro Código Penal establece una particular y controvertida cláusula que permite que los sujetos que han cometido un delito fiscal queden exentos de pena si regularizan su situación con la Hacienda Pública reconociendo y pagando la deuda tributaria que tienen pendiente, antes de que la Administración, el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción notifique el inicio de actuaciones destinadas a averiguar la existencia de la misma. El objetivo de este trabajo es abordar, desde una perspectiva dogmática, el estudio de la naturaleza jurídica y ubicación sistemática de la regularización tributaria. Se trata de dos cuestiones ampliamente debatidas por la Doctrina, sobre las que se han formulado múltiples interpretaciones, que condicionan de forma notable la exégesis del artículo 305.4 del Código Penal, así como los efectos de dicho precepto.

Palabras clave: regularizar; autodenuncia; comportamiento postdelictivo; causa de levantamiento de la pena; punibilidad.

Abstract

The article 305 of the Spanish Criminal Code, in its fourth section, sets up a particular and rather controversial term that allows anyone who has committed tax crimes, to be exempt from de prescribed penalty if they plead guilty and regularize their debt with tax authorities, by recognizing and covering the unpaid tax debt. This has to be done before the Public Administration, a Public Prosecutor or a Judge could notify them the beginning of the administrative or the judicial proceedings that are aimed to investigate the tax fraud. The purpose of this project is to analyse from a dogmatic perspective the legal nature and systematic positioning of tax regularization. These are two main issues that are extensively discussed by many authors who brought multiple theories and opinions which condition significantly the exegesis of the article 305.4 of the Criminal Code and its effects.

Keywords: tax regularization; self-report; post criminal behaviour; cause of lifting a penalty; accountability.

* Profesora Ayudante LOU.



1. CUESTIONES INTRODUCTORIAS

En la actualidad, el art. 305.4 CP contempla la posibilidad de eximir de la pena si, tras la comisión de un delito fiscal, el obligado tributario regulariza espontánea y voluntariamente su situación tributaria con la Hacienda Pública¹. Aunque ha recibido distintas denominaciones, esta cláusula es comúnmente conocida como “regularización tributaria” y fue introducida en el sistema jurídico-penal español, poco antes de que fuera promulgado el Código Penal de 1995, por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, *por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*². Con los años, el art. 305 CP fue objeto de distintas reformas³, pero no fue hasta el año 2012 cuando se modificó su apartado cuarto a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social*.

La incorporación de la cláusula de regularización tributaria despertó mucho interés en los distintos sectores doctrinales y judiciales⁴. No obstante, la práctica demostró, muy pronto, que el art. 305.4 CP adolece de ciertos defectos que provoca, inevitablemente, serías dificultades a la hora de delimitar su ámbito de aplicación. Entre las múltiples cuestiones problemáticas que plantea cabe mencionar: a) las dificultades para legitimar y explicar por qué una figura inédita para el sistema jurídico-penal español exime de responsabilidad penal por reparación del

¹ En concreto, el apartado cuarto del art. 305 CP establece lo siguiente: “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”

² Se suele citar como antecedente más remoto de esta figura el Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983 que proponía atenuar la pena al obligado tributario que abonaba la cantidad debida. Sin embargo, muchos autores sostienen que el origen hay que buscarlo en el Derecho penal alemán, concretamente, en la figura de la, todavía vigente, *Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung* regulada en el § 371 de la *Abgabenordnung* (AO) de 1997, al que la Doctrina española ha denominado “autodenuncia”. Véanse, en este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, 1995, pp. 192-193; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la «autodenuncia»*. Art. 305-4 CP), Valencia, 2003, pp. 22 y ss.

³ Hasta el año 2012 se reformó en dos ocasiones. Una primera modificación fue realizada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal* y una segunda a través de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*. Después de la reforma del año 2012, ha tenido lugar otra reforma, la producida con la Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, para transponer Directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero y de terrorismo, y abordar cuestiones de índole internacional, que ha afectado únicamente al punto 3 del artículo 305 sobre el delito contra la Hacienda Pública de la Unión Europea.

⁴ En este sentido, pueden verse MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 106-123; MORALES PRATS, F., “Los efectos penales de la regularización tributaria en el Código Penal de 1995”, en *La reforma de la justicia penal. Estudios en homenaje al Prof. Klaus Tiedemann*, de J.L. Gómez Colomer y J.L. González Cussac (coords.), Castellón, 1997, pp. 49-76 o CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 155, 2012, p. 2.

daño cuando, con carácter general, esta solo produce efectos atenuantes; b) la imprecisión de sus requisitos o sus límites como alguna de las causas de bloqueo –esto es; los límites temporales que, una vez superados, impiden la eficacia de la cláusula del art. 305.4 CP–; y c) la naturaleza jurídica y ubicación sistemática de la regularización tributaria, sus efectos y su eventual extensión a los partícipes.

Tras algo más de dos décadas de vigencia del art. 305.4 CP muchas de las cuestiones referidas siguen siendo objeto de controversia; lo que explica y justifica el amplio tratamiento doctrinal y jurisprudencial del tema. De todas estas cuestiones, la que interesa abordar en este trabajo, debido a su trascendencia, es la naturaleza jurídica y la ubicación sistemática de la regularización tributaria, en la medida en que la posición adoptada al respecto condiciona la interpretación de los requisitos del art. 305.4 CP y los efectos que despliega como, por ejemplo, a la hora de decidir si la exención de pena se extiende a los partícipes del delito contra la Hacienda Pública que queda regularizado⁵.

Preguntarse por la naturaleza jurídico-dogmática de la regularización tributaria significa analizar si constituye uno de los presupuestos que deben estar presentes en una conducta para que pueda ser constitutiva de delito⁶. La decisión sobre su ubicación sistemática es un juicio diferente, aunque relacionado con el anterior, en el que se trata de averiguar el papel dogmático de una institución jurídico-penal en el esquema del concepto del delito. Si bien habitualmente la naturaleza jurídica de una determinada institución puede llevar implícita la decisión sobre la ubicación sistemática, este no acostumbra a ser el caso de la regularización tributaria. Ello se debe a que la naturaleza jurídica de esta figura suele vincularse por la Doctrina mayoritaria a elementos que pertenecen a la punibilidad, una categoría dogmática, cuya ubicación sistemática resulta, a día de hoy, cuestionada.

De conformidad con lo anterior, la naturaleza jurídica y la ubicación sistemática de la regularización tributaria se corresponden con dos niveles de análisis diferentes⁷. No obstante, en ocasiones la distinción entre ambos niveles puede resultar complicada, ya que, como se podrá ver, determinados conceptos que expresan la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, como las excusas absolutorias o las causas de levantamiento de la pena, incluyen como nota definitoria precisamente la ubicación sistemática o, dicho de otro modo, se distinguen de otros elementos del concepto de delito porque, según Doctrina mayoritaria, quedan fuera de dicho concepto.

⁵ En estos términos lo explican, por ejemplo, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la .autodenuncia)*. Art. 305-4 CP), cit., pp. 164 y ss.; DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas”, en *Revista General de Derecho Penal*, n. 26, 2016, p. 32 o BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Valencia, 2016, p. 77.

⁶ DE LA CUESTA AGUADO, P.M., *Tipicidad e imputación objetiva*, Valencia, 1996, p. 18.

⁷ Realiza esta distinción para analizar la regularización tributaria MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 130 y ss. En el ámbito de los delitos contra la Seguridad Social distingue entre naturaleza jurídica y ubicación sistemática BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Granada, 2005, pp. 6 y 16.

2. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Planteamiento tradicional del debate

Para comprender la controversia que existe actualmente sobre la naturaleza jurídica de la regularización tributaria resulta imprescindible esbozar, aunque sea de forma breve, sus antecedentes⁸. Este debate ha pasado por, al menos, dos etapas⁹. El punto de inflexión entre ambos periodos lo constituye la LO 7/2012, de 27 de diciembre, en la medida en que una de sus principales finalidades fue, según su Exposición de Motivos, que la regularización dejara de ser considerada como una excusa absolutoria, tal y como venía postulando la Doctrina y Jurisprudencia mayoritaria.

La primera etapa comienza con la incorporación de la regularización tributaria al Código Penal, durante la cual la Doctrina llegó a proponer distintas soluciones, tomando como base la redacción inicial del art. 305.4 CP¹⁰. Las líneas interpretativas formuladas fueron las siguientes:

En primer lugar, algunos autores vieron en la cláusula del art. 305.4 CP una causa de atipicidad o de exclusión del tipo del delito fiscal, en la medida que la regularización tributaria impedía que se entendiera producida la defraudación fiscal y, con ello, la consumación de dicho delito¹¹. Según esta concepción, la regularización supondría la ausencia de tipo objetivo por falta del elemento de defraudación o engaño, así como del dolo de defraudar¹².

⁸ Un análisis más exhaustivo de los distintos modelos propuestos en torno a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria puede verse en: SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La Exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria*, Navarra, 2002, pp. 162-164; id., “La «regularización» tributaria en el conjunto de los medios para combatir el fraude fiscal en España”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n. 201, 1999, pp. 43-44. Es igualmente interesante el análisis realizado en el ámbito de los delitos contra la Seguridad Social de BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Valencia, 2010, pp. 657 y ss.; id., *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 6 y ss.

⁹ BRANDARIZ GARCÍA distingue, al analizar la naturaleza jurídica de la regularización practicada en el delito contra la Seguridad Social, dos etapas. Una primera etapa que comienza con la creación de la regularización en dichos delitos – que coincide en el tiempo con la incorporada para el delito fiscal– caracterizada por el afloramiento de trabajos doctrinales en la materia y una segunda en la que la discusión se atempera y se consolida la tesis que concibe la regularización como excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena (BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 6).

¹⁰ Conviene mencionar que la redacción inicial del art. 305.4 CP no coincide con la que tiene en el presente, por mérito de la reforma de 2012. Así, la redacción previa a la reforma de 2012 no hacía referencia a la regularización tributaria en el art. 305.1 CP, sino que su régimen jurídico estaba contemplado, de forma íntegra, en el art. 305.4 CP. Además, en lugar de la frase “[s]e considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento de la deuda tributaria”, tal y como aparece ahora, se indicaba al principio del apartado 4 que “[q]uedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria” por “[s]e considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento de la deuda tributaria”.

¹¹ Los argumentos utilizados para apoyar esta teoría fueron, en esencia, los siguientes, todo ellos recogidos por HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS: 1) la regularización tributaria es un modo de introducir en el ámbito penal un principio tributario según el cual el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias no constituye infracción, aunque este se produzca de forma tardía; 2) lo anterior determina que, en esos casos de cumplimiento tardío y voluntario, tampoco existirá delito y, por ende, responsabilidad penal ya que faltarán el componente de defraudación y engaño que el tipo del delito fiscal exige; 3) la consumación del delito fiscal se producirá cuando ya no sea posible el cumplimiento voluntario, es decir, cuando se cumpla alguno de los límites temporales que se contemplan para la regularización tributaria (HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio”, en *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 239, marzo 1996, pp. 3 y ss.). En la misma línea pueden verse MARTÍNEZ HORNERO, F.J., “Delito fiscal y regularización tributaria”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n. 31, 1997, pp. 14 y ss.; MARCHENA GÓMEZ, M., “El pago moroso como acción típica defraudatoria en el delito fiscal. Dimensión jurídico penal de la regularización tributaria”, en *Actualidad penal*, n. 17, 1993, pp. 235-239.

En segundo lugar, otros autores optaron por considerar que la regularización tributaria debía ser concebida como una causa de justificación o causa de exclusión de la antijuridicidad¹³. Desde esta perspectiva, se sostenía que la regularización tributaria permitía que la lesión fuera “reversible”, lo que daba lugar a la desaparición de la antijuridicidad¹⁴.

En el marco de referencia de las dos concepciones anteriores, la regularización tributaria tendría como efecto la ausencia de responsabilidad penal, pues su concurrencia impediría superar, en su caso, alguna de las categorías esenciales que integran el concepto material de delito, es decir: la tipicidad o la antijuridicidad. Además de este efecto sobre la pena, la regularización entendida como causa de atipicidad o como causa de justificación, tendría otros efectos dogmáticos como, por ejemplo, la impunidad de los partícipes en el delito fiscal y en los delitos instrumentales a los que se refiere el art. 305.4 CP¹⁵.

Junto a las teorías mencionadas y en tercer lugar, un número muy nutrido de autores¹⁶, la Jurisprudencia¹⁷ y la Fiscalía General del Estado¹⁸ consideraron que la regularización

¹² Aunque no defiende esta postura, advierte sobre las consecuencias de la tesis que concibe la regularización como elemento típico la Fiscalía General del Estado en su Consulta 4/1997, de 19 de febrero, *sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal*.

¹³ Podrían señalarse, entre otros, como defensores de esta postura antes de la modificación del art. 305.4 CP en el año 2012 a LAMELA FERNÁNDEZ, M., “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido”, en *Diario La Ley*, n. 2, 1996, s/p; MESTRE DELGADO, E., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal. Parte Especial*, de C. Lamarca Pérez (coord.), 4ª ed., Madrid, 2008, p. 408. Por su parte, PÉREZ MARTÍNEZ considera que se trata de una excusa absolutoria, aunque ello puede resultar contradictorio con el lugar en el que sitúa su análisis, bajo el Capítulo III del Manual de delitos contra la Hacienda Pública que lleva por título “Causas de justificación. La regularización tributaria” (PÉREZ MARTÍNEZ, D., “La regularización fiscal del artículo 305.4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal”, en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, de AA.VV., Madrid, 2004, pp. 197-225).

Es frecuente, asimismo, que se señale como defensor de esta postura a QUERALT JIMÉNEZ. Si bien este podría ser su lugar, hay que advertir que este autor ha mantenido una posición que podríamos calificar de ecléctica (coincide con esta apreciación, CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos contra la Seguridad Social*, Valencia, 2002, p. 333). En efecto, si examinamos algunas de sus publicaciones sobre esta materia, podemos observar que el autor plantea inicialmente la posibilidad de que la regularización tributaria pueda ser concebida como una “peculiar causa de exclusión de la antijuridicidad” (QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social (LO 6/1995, de 29 de junio)”, en *Dogmática penal, política criminal y criminología en evolución*, de C. M. Romeo Casabona (edit.), La Laguna, 1997, p. 264, cursiva del autor). En otras publicaciones llega incluso a afirmar que “estamos ante una especie de antijuridicidad material de quita y pon” (QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en *Cuadernos de Derecho Judicial. Empresa y derecho penal*, Vol. I, n. 5, 1998, p. 225, cursiva del autor). Sin embargo, también pueden encontrarse otras publicaciones en las que el autor, matiza su posición y reconoce que, a pesar de las ventajas que pudiera presentar la regularización tributaria como causa de justificación, en puridad “no se trata de una causa de justificación, puesto que opera ex post facto” (QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español. Parte Especial*, 4ª ed., Barcelona, 2002, p. 534 o también id., “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía*, de M. Bajo Fernández (dir.), S. Bacigalupo y C. Gómez-Jara Díez (coords), Madrid, 2007, p. 57). En cuanto a la concepción de la regularización tributaria como excusa absolutoria, el autor se muestra reacio a admitirla, ya que esta figura se aparta en algunos aspectos de las características que tradicionalmente se han asignado a las excusas absolutorias. Por esta razón, aunque fuera una excusa absolutoria, QUERALT JIMÉNEZ considera que, en todo caso, la regularización tributaria sería una “excusa absolutoria activa”, que se identifica con aquellas cláusulas que exigen un comportamiento positivo (QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en *Cuadernos de Derecho Judicial. Empresa y Derecho Penal*, Vol. 1, n. 5, 1998, pp. 226 y 227).

¹⁴ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, cit., p. 56.

¹⁵ Así, pueden verse QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, cit., p. 56 o los demás autores citados en las notas anteriores.

¹⁶ MORENO CÁNOVES, A./ RUIZ MARCO, F., *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código penal (concordados y con jurisprudencia)*, Zaragoza, 1996, p. 447; SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., “El delito de defraudación tributaria”, en *Comentarios a la legislación penal*, T. XVIII, de M. Cobo del Rosal (dir.) y M. Bajo Fernández (coord.), Madrid, 1997, p. 124; BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal”, en *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, de B. del Rosal Blasco (edit.), Valencia, 1997, pp. 304 y 305; id., “El delito fiscal”, en *Curso de Derecho Penal económico*, 2ª ed., de E. Bacigalupo (dir.), Madrid, 2005, p. 486; APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Valladolid, 1997, p. 56; DE JUAN I CASADEVALL, J./

tributaria merecía ser calificada como excusa absolutoria, ya que la conducta que daba lugar a la exención de pena se producía una vez consumado el delito; es decir, tenía naturaleza postdelictiva. Algunos autores preferían denominarlas causas de exclusión de la pena¹⁹.

Por otro lado, pero en la misma línea, otro grupo extenso de expertos consideraron que la naturaleza jurídica de la regularización tributaria se aproximaba más a las causas (personales) de levantamiento de la pena²⁰. En su opinión, el hecho de que la regularización

DEL CAMINO GARCÍA LLAMAS, M., "Arts. 305-310: Delitos contra la Hacienda Pública", en *Delitos societarios, de la receptación, y contra la Hacienda Pública*, de VV.AA., Barcelona, 1998, p. 352; BOIX REIG, J., "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en *Derecho Penal. Parte Especial*, 3ª ed., de T.S. Vives Antón, J. Boix Reig, E. Orts Berenguer, J.C. Carbonell Mateu y J.L. González Cussac, Valencia, 1999, p. 592; BOIX REIG, J./ MIRA BENAVENT, J., *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia, 2000, p. 91; BOIX REIG, J./ GRIMA LIZANDRA, V., "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en *Derecho Penal. Parte Especial*, Vol. III, de J. Boix Reig (dir.), Madrid, 2012, p. 30; BAJO FERNÁNDEZ, M./ BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Madrid, 2000, p. 105; id., *Derecho Penal Económico*, Madrid, 2001, p. 261; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., "Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria", en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n. 7, 2000, pp. 1472-1478; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 14ª ed., Valencia, 2002, p. 1004; CUGAT MAURI, M./ BAÑERES SANTOS, F., "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", en *Derecho Penal español. Parte Especial*, Vol. III, de F. J. Álvarez García (dir.), A. Manjón-Cabeza Olmeda y A. Ventura Püschel (coords.), Valencia, 2011, p. 822; ACALE SÁNCHEZ, M./ GONZÁLEZ AGUDELO, G., "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en *Derecho Penal. Parte Especial*, T. IV, de J.M. Terradillos Basoco (coord.), Madrid, 2012, p. 188.

En las cláusulas similares presentes en el delito contra la Seguridad Social y en el delito de fraude de subvenciones también hay autores que sostienen que se tratan de excusas absolutorias. Véanse, en este sentido, ÁLVAREZ MORENO, A., "Los delitos contra la Seguridad Social", en *Tribuna Social*, n. 67, 1996, pp. 44-45; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Los delitos contra la Seguridad Social y el Código Penal de la Democracia*, Madrid, 1996, p. 121; MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal. Criterios jurisprudenciales*, cit., p. 182; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 341 o GÓMEZ RIVERO, M.C., *El fraude de subvenciones*, 2ª ed., Valencia, 2005, pp. 352 y ss.

¹⁷ Entre muchas otras sentencias caben destacar las Sentencias de la Sala 2ª del Tribunal Supremo 1371/2000, de 29 de septiembre [ponente: Sr. García Ancos], Fundamento Jurídico Segundo; 2476/2001, de 26 de diciembre [ponente: Sr. Jiménez Villarejo], Fundamento Jurídico Cuarto; 2069/2002, de 5 de diciembre [ponente: Sr. Colmenero Menéndez de Luarca], Fundamento Jurídico Segundo; 539/2003, de 30 de abril [ponente: Sr. Jiménez Villarejo], Fundamento Jurídico Undécimo; 636/2003, de 30 de mayo [ponente: Sr. Aparicio Calvo-Rubio], Fundamento Jurídico Octavo; 17/2005, de 3 de febrero [ponente: Sr. Ramos Gancedo], Fundamento Jurídico Decimotercero; 774/2005, de 2 de junio [ponente: Sr. Monterde Ferrer], Fundamento Jurídico Primero; 941/2009, de 29 de septiembre [ponente: Sr. Puerta Luís], Fundamento Jurídico Quinto; 340/2012, de 30 de abril [ponente: Sr. Sánchez Melgar], Fundamento Jurídico Quinto.

¹⁸ La Fiscalía General del Estado se ha pronunciado al menos en dos ocasiones sobre este tema. Una vez en la Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal y otra en la Circular 2/2009 sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal.

¹⁹ Por ejemplo, MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, 2ª ed., Madrid, 2004, p. 134 y OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., "Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria", cit., pp. 1472-1478.

²⁰ Defendían la tesis de la regularización tributaria como causa de levantamiento de la pena antes de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 130 y ss.; id., "El delito de defraudación tributaria", en *Revista Penal*, n. 1, 1997, pp. 55-66; id., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 2ª ed., Valencia, 2005, p. 575; FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, Valencia, 2000, p. 211; IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la «autodenuncia»*. Art. 305-4 CP), cit., pp. 164 y ss.; id., "Aproximación crítica a la cláusula de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria", en *Revista de Derecho Penal*, n. 13, 2004, p. 70; id., "Artículo 305", en *Comentarios prácticos al Código Penal*, T. II, de M. Gómez Tomillo (dir.), 1ª ed., Cizur Menor, 2015, p. 746; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La Exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria*, cit., pp. 162-164; id., SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., "La «regularización» tributaria en el conjunto de los medios para combatir el fraude fiscal en España", cit., pp. 43-44; DE LA MATA BARRANCO, N., "La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal", en *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, de J.C. Carbonell Mateu (coord.), Madrid, 2005, p. 305; BLANCO CORDERO, I., "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", en *Eguzkilore*, n. 14, diciembre 2000, p. 27; MAGALDI PATERNOSTRO, M.J., "De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*, T.I, de J. Córdoba Roda y M. García Arán (dirs.), Madrid, 2004, p. 1203; MORALES PRATS, F., "De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en *Comentarios al Nuevo Código Penal*, 4ª ed., de G. Quintero Olivares

desplegara sus efectos una vez consumado el delito fiscal constituía un impedimento para que pudiera ser considerada una excusa absolutoria, pues, tradicionalmente, esta se identificaba con aquellas circunstancias que eran anteriores o concomitantes a la conducta delictiva²¹. Por el contrario, las causas de levantamiento de la pena sí permitirían conceptualmente acoger circunstancias producidas tras la consumación del hecho delictivo²².

En cualquier caso y sin perjuicio de las discrepancias que se pudieron haber planteado en torno a las distintas teorías, se podría decir que el debate sobre la naturaleza jurídica y ubicación sistemática de la regularización tributaria había conseguido alcanzar una cierta estabilidad antes de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, y las modificaciones introducidas en el art. 305 CP por esta Ley originó, de algún modo, el inicio de una segunda etapa en el desarrollo del debate. Según su Exposición de Motivos, la regularización suponía “el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias” y su nueva configuración permitiría concebir la regularización tributaria como “el reverso del delito”, es decir, como un modo de neutralizar el desvalor de acción y de resultado capaz de hacer desaparecer el injusto penal y, con ello, el reproche penal. Por estas razones, la propia Exposición de Motivos adelantaba que la LO 7/2012, de 27 de diciembre, suprimiría del art. 305.4 CP aquellas “menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria”²³.

Ahora bien, pese a la declaración de intenciones del Legislador, han sido varios los autores que han afirmado que las modificaciones introducidas por la reforma en el art. 305 CP no se compadecen con la interpretación auténtica de la Exposición de Motivos. Por esta razón, en la actualidad, una parte importante de la Doctrina sigue defendiendo que la regularización tributaria mantiene su naturaleza jurídica de una excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena. Además de esta postura, otros autores han planteado que, tal vez, fruto de la reforma, la regularización tributaria haya pasado a formar parte de la tipicidad o de la antijuridicidad del delito contra la Hacienda Pública. De este modo, las propuestas doctrinales en torno a la naturaleza jurídica tras la LO 7/2012, de 27 de diciembre, no difieren de las formuladas con anterioridad, pues, en palabras de FERRÉ OLIVÉ, “las posibilidades para

(dir.) y F. Morales Prats (coord.), Cizur Menor, 2005, p. 1563; 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 Hacienda Pública*, Vol. 45, n. 236, 1995, pp. 362 y ss.; MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, 2ª ed., cit., pp. 131 y ss.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “Artículo 305 del Código Penal”, en *Delitos contra la Hacienda Pública*, de J.L. Serrano González de Murillo y E. Cortés Bechiarelli, Madrid, 2002, p. 86. En el caso de la regularización del delito contra la Seguridad Social, también pueden citarse autores que defendían que se trataba de una causa de levantamiento de la pena. Véanse, BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 657 y ss.; id., *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 6 y ss.; GÓMEZ PAVÓN, P., “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en *Libro homenaje al Prof. Luís Rodríguez Ramos*, de F.J. Álvarez García, M.A. Cobos Gómez Linares, P. Gómez Pavón, A. Manjón-Cabeza Olmeda, A. Martínez Guerra (coords.), Valencia, 2003, p. 575; CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 341.

²¹ En este sentido, entre otros, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 130 y 131; DE LA MATA BARRANCO, N., “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, cit., p. 305; MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 1563; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “Artículo 305 del Código Penal”, cit., p. 86.

²² Así, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 130 y 131 o IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la «autodenuncia»*. Art. 305-4 CP), cit., pp. 153-157, quien advierte que en esta materia “no existe un lenguaje doctrinal uniforme”.

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

caracterizar jurídicamente los supuestos que eximen de responsabilidad criminal no son muchas”²⁴. En mayor o menor medida, afirma el autor, la regularización tributaria puede ser concebida como elemento del tipo, causa de justificación o, por último, como excusa absoluta o causa de levantamiento de la pena. Por consiguiente, seguimos hablando de las mismas teorías, pero varía el contexto y, en ocasiones, varían los argumentos. Empezaremos por analizar la primera de las posibilidades.

2.2. La “no regularización tributaria” como elemento de exclusión de la tipicidad

2.2.1. Planteamiento

Tradicionalmente, la tesis que concebía la regularización tributaria como causa de atipicidad tuvo poca acogida en la Doctrina. Sin embargo, a raíz de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, esta teoría ganó adeptos, sobre todo entre aquellos autores que interpretaron literalmente su Exposición de Motivos –que invitaba a abandonar la tesis de la excusa absoluta–, así como entre algunas Audiencias Provinciales²⁵ e, incluso, el Tribunal Supremo, quien ha llegado a afirmar que se trata de “una extraña causa de atipicidad sobrevenida”²⁶.

Los autores que conectan la regularización tributaria con la tipicidad han utilizado distintos términos para referirse a su naturaleza jurídica, entre otros, “causas de atipicidad”²⁷, “causas de exclusión de la tipicidad”²⁸, “causas de atipicidad sobrevenidas”²⁹, “elemento del tipo”³⁰ o “elemento del tipo formulado en sentido negativo”³¹. Al margen de las diferencias

²⁴ FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n. 372, 2014, p. 72.

²⁵ En este sentido, véase la Sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante, 401/2020, de 24 de noviembre.

²⁶ Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo 746/2018, de 13 de febrero [ponente: Sr. Del Moral García], Fundamento Jurídico Tercero.

²⁷ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio”, cit., pp. 3 y ss.

²⁸ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 22ª ed., Valencia, 2019, p. 950. Durante mucho tiempo, MUÑOZ CONDE defendió que la regularización tributaria era una excusa absoluta (véase, por ejemplo, MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 14ª ed., Valencia, 2002, p. 1004). Con la llegada de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, el autor incorporó a su exposición la posibilidad de que se tratara de una causa de exclusión de la tipicidad, aunque sin pronunciarse en su favor (así, MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 19ª ed., Valencia, 2003, p. 972). Más tarde, acogería esta última calificación jurídica (MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 20ª ed., Valencia 2015, p. 875) y, posteriormente, abandonaría de forma definitiva toda referencia a las excusas absolutas (MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 21ª ed., Valencia, 2017, pp. 907-908). Por otro lado, en las ediciones más recientes del Manual de Parte General que escribe junto a GARCÍA ARÁN afirma que una de las excusas absolutas que contempla el Código Penal es la prevista en el art. 305.4 CP (MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., Valencia, 2019, p. 831).

²⁹ Así, DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas”, cit., p. 32; id., “Cumplimiento fiscal, regularización tributaria y responsabilidad penal”, en *Almacén de Derecho*, 06/09/2016, s/p.; CASTRO MORENO, A., “Nuevas tendencias sobre el delito de blanqueo: ¿antebanqueo? Delito fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, en *Corrupción y delito: aspectos de Derecho penal español y desde la perspectiva comparada*, de A. Castro Moreno (dir.), P. Otero González (dir.) y A. M. Garrocho Salcedo (coord.), Madrid, 2017, p. 150. Esta terminología es empleada, asimismo, en la Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo 746/2018, de 13 de febrero [ponente: Sr. Del Moral García], Fundamento Jurídico Tercero.

³⁰ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, n. 11, 2013, s/p.; CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Quincena Fiscal*, n. 3, 2013, s/p.; ABASCAL JUNQUERA, A., “Los nuevos delitos contra la

que, a nivel conceptual, pudieran existir entre estos elementos, si es que las hay o cuando las haya, su función en todo caso es excluir el tipo objetivo y, por tanto, la tipicidad. Asimismo, lo que formaría parte, en su caso, del tipo penal no sería la regularización tributaria como tal, sino, más bien, su ausencia, pues para que se castigue la defraudación fiscal, según esta concepción, será necesario comprobar que no se ha regularizado en los términos que establece el art. 305.4 CP. En cualquier caso, ambas expresiones, en positivo –regularización– y en negativo –falta de regularización– se utilizan de forma indistinta. Ahora bien, ninguna de las referidas expresiones debe confundirse con un “elemento negativo del tipo”³², propio de una teoría bipartita del delito³³, según la cual el injusto penal estaría formado por una parte positiva que lo fundamenta y otra negativa, integrada por causas de justificación, que tiene la función de excluirlo³⁴, pues la configuración de la regularización tributaria como elemento negativo del tipo significaría otorgarle naturaleza similar a causa de justificación³⁵.

El punto de partida de esta tesis que estamos analizando lo constituye, en primer lugar, la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre. En concreto, algunos autores, entienden que la referencia a la “neutralización del desvalor de acción y de resultado” y a la “desaparición del injusto”³⁶ lo que hace es configurar la regularización tributaria como un elemento típico.

Junto a ello, otros consideran que la tesis de los elementos típicos puede encontrar justificación en la nueva redacción que presentan tanto el art. 305.1 como el 305.4 CP³⁷. Desde

Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. La reforma del Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Práctica penal: cuaderno jurídico*, n. 71, 2013, pp. 16-24; DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Derecho Penal del Trabajo. Los delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Valencia, 2020, p. 669. En este mismo sentido parecen señalar GALLEGO SOLER, J.I./ DÍAZ MORGADO, C., “Delito fiscal (arts. 305-305 bis)”, en *Manual de Derecho Penal, Económico y de Empresa. Parte General y Parte Especial*, T. II, de M. Corcoy Bidasolo y V. Gómez Martín (dirs.) y C. Díaz Morgado (coord.), Valencia, 2016, p. 460. Según estos autores, la regularización tributaria sería una causa de levantamiento de la pena, pero sistemáticamente su análisis se ubica entre los elementos del tipo objetivo del delito fiscal, después de analizar el resultado típico y antes del tipo subjetivo. Ello nos hace pensar que, tal vez, los citados autores consideren que se trata de un elemento típico. También parece defender esta posición dogmática PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, aunque la terminología que utiliza resulta algo confusa. Así, afirma este autor que tras la reforma de 2012 la regularización tributaria pasa a ser un “tercer elemento del tipo”, de tal modo que, “si el sujeto pasivo realiza una regularización extemporánea y voluntaria sin requerimiento previo de su situación, no se verificará el tercer elemento necesario para la concurrencia de la conducta típica, no existiendo delito de defraudación tributaria” (PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D., *El delito de defraudación tributaria y su interrelación con las distintas disciplinas jurídicas*, Cizur Menor, 2020, pp. 41-42).

³¹ Así, DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, en *Diario La Ley*, n. 7997, 2013, s/p.

³² Utiliza este término para referirse a la regularización tributaria la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, sección 8ª, 375/2016, de 2 de septiembre, Fundamento Jurídico Segundo. Por otro lado, hay quien incluso afirma que, tras la LO 7/2012, de 27 de diciembre, la regularización tributaria se habría convertido en un elemento negativo del tipo del delito de blanqueo de capitales (así, GALLEGO SOLER, J.I., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 1/2015 y LO 2/2015*, de M. Corcoy Bidasolo, S. Mir Puig (dirs.) y J.S. Vera Sánchez (coord.), Valencia, 2015, p. 1059).

³³ Suele citarse como su máximo defensor en España a MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., Barcelona, 2016, *passim*.

³⁴ MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., pp. 432-433.

³⁵ Sobre este aspecto incide SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, en *Diario La Ley*, n. 8052, 2013, s/p.

³⁶ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “Cumplimiento fiscal, regularización tributaria y responsabilidad penal”, cit., s/p; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 22ª ed., cit., p. 950.

³⁷ En este sentido, afirma la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, sección 8ª, 375/2016, de 2 de septiembre, Fundamento Jurídico Segundo, que la introducción de la referencia a la regularización tributaria en el art. 305.1 CP “hace difícil seguir sosteniendo que aquella permanece poseyendo la, hasta entonces, incontrovertida naturaleza de excusa absoluta posterior a la consumación delictiva”.

esta perspectiva, la frase “salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”³⁸ permitiría incluir la regularización tributaria entre los elementos típicos del art. 305.1 CP³⁹. De este modo, el tipo del delito estaría formado por unos “elementos positivos” –que consisten en defraudar a la Hacienda Pública más de 120.000 euros– y “un elemento negativo” –que abarcaría la “no regularización”⁴⁰–. Por tanto, en palabras de CASTRO MORENO, únicamente cometería “delito fiscal quien defrauda y no regulariza legalmente”⁴¹.

La regularización tributaria así concebida, esto es, como elemento de la tipicidad, tendría como efecto inmediato la modificación del momento de consumación del delito fiscal⁴². Hasta la LO 7/2012, de 27 de diciembre, la Doctrina mayoritaria había sostenido que la consumación del delito fiscal del art. 305.1 CP dependía de la modalidad típica y del tipo de tributo que se estuviera defraudando. Así, por ejemplo, se consideraba que, en la modalidad de eludir el pago

³⁸ Recuérdese que el tenor del art. 305.1 CP dicta lo siguiente: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. [...]”

³⁹ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas”, cit., p. 31; id., “Cumplimiento fiscal, regularización tributaria y responsabilidad penal”, cit., s/p; CASTRO MORENO, A., “Nuevas tendencias sobre el delito de blanqueo: ¿anteblanqueo? Delito fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, cit., p. 150; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 19ª ed., cit., p. 971. En este sentido lo ha interpretado también el Consejo General del Poder Judicial en su Informe al Anteproyecto de la Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. En la página 11 del citado Informe, el Consejo General del Poder Judicial advierte lo siguiente: “Aunque en apariencia la modificación operada en el artículo 305.1 del Código Penal no conlleva un cambio sustancial respecto de los requisitos de la regularización fiscal, lo cierto es que las consecuencias derivadas de la consideración de la falta de regularización como un elemento del tipo delictivo –así se explicita en la MIN– no son baladíes y, de ahí la pertinencia de realizar un detallado análisis sobre significación de tal medida, sin que las consideraciones que se formulan a continuación deban interpretarse, en modo alguno, como una muestra de desconfianza o recelo hacia la finalidad perseguida por el prelegislador, pues únicamente se pretende alertar, en el marco de una leal colaboración institucional, sobre los posibles inconvenientes que el proyectado cambio pueda dar lugar.”

⁴⁰ Así, CASTRO MORENO, A., “Nuevas tendencias sobre el delito de blanqueo: ¿anteblanqueo? Delito fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, cit., 151. La misma opinión mantiene la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, sección 8ª, 375/2016, de 2 de septiembre, en su Fundamento Jurídico Segundo. Según la Sentencia, a partir de la LO 7/2012, “la regularización fiscal se integra en el tipo básico delictivo a modo de elemento negativo del mismo, esto es, no solamente queda descrita la conducta que fundamenta lo injusto de la figura delictiva, sino que a ello se añade la ausencia de causa de justificación (la ausencia de regularización misma)”. Nótese que este Tribunal sigue la Teoría de los elementos negativos del tipo según la cual el tipo penal estaría formado por dos partes: una parte positiva y otra negativa. Las causas de justificación, en este caso, quedarían integradas en la vertiente negativa del tipo, como elementos negativos. Véase, en este sentido, MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., p. 168.

⁴¹ CASTRO MORENO, A., “Nuevas tendencias sobre el delito de blanqueo: ¿anteblanqueo? Delito fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, cit., p. 151. También en este sentido MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, cit., s/p. También así, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, sección 5ª, 701/2018, de 16 de noviembre, Fundamento Jurídico Tercero, para quien la regularización tributaria impediría “el nacimiento del delito mismo”. En el mismo sentido, puede verse el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona, sección 7ª, 750/2018, de 9 de noviembre, Fundamento Jurídico Primero y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Bizkaia, sección 1ª, 86/2018, de 17 de diciembre, Fundamento Jurídico Cuarto, en la que se sostiene que el art. 305 CP prevé “una causa de exclusión de tipicidad (ya no excusa absoluta)”.

⁴² Según CALVO VÉRGEZ, en estos casos “el delito no se consuma hasta tanto la Administración liquida la deuda tributaria, constituyendo la autoliquidación presentada por el obligado tributario el inicio del *iter criminis*, al quedar sujeto a la eventual revisión por aquella, que, una vez realizada, determinaría la comisión «material» del delito” (CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre”, en *Revista Quincena Fiscal*, n. 3, 2013, s/p. De lo anterior se podría deducir que el autor es partidario de la regularización como elemento típico. No obstante, resulta difícil ubicarlo dentro de esta tesis ya que en el mismo artículo antes citado también hace referencia a que la regularización “elimina la existencia de un comportamiento antijurídico” o que “constituye una causa de levantamiento de la pena”.

de aquellos tributos que se gestionan mediante autoliquidación, la consumación se produciría o bien con la finalización del periodo de declaración o bien al precluir el plazo de ingreso de la cuota⁴³. Si la regularización tributaria pasara a formar parte de los elementos típicos del art. 305.1 CP, su consumación quedaría desplazada al instante en el que pudiera comprobarse la ausencia de regularización⁴⁴. Ello ocurriría en el momento en el que tuviera lugar una de las denominadas “causas de bloqueo” del art. 305.4 CP, es decir: con el inicio de actuaciones por parte de la Administración Tributaria o alguno de los otros sujetos indicados en dicho precepto⁴⁵. Además de las consecuencias sobre la consumación del delito fiscal, la concepción de la regularización tributaria como elemento típico afectaría a la responsabilidad penal de los partícipes en el delito fiscal, que desaparecería por aplicación del principio de accesoriedad de la participación⁴⁶.

2.2.2. Objeciones formuladas a la tesis de la “no regularización” como causa de exclusión de la tipicidad

Al igual que sucedía antes de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, en contra de esta tesis se han aportado numerosas objeciones que afectan tanto a sus premisas como a sus consecuencias dogmáticas⁴⁷.

⁴³ Véase, por todos, FERRÉ OLIVÉ, C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 510 y ss.

⁴⁴ Ha de recordarse que el concepto de consumación que suele manejar la Doctrina es el formal, de modo que la consumación de un delito se produce con la “plena realización del tipo en todos sus elementos” (MUÑOZ CONDE, F./GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 440). También en este sentido, MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., p. 364.

⁴⁵ DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, cit., s/p; MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública contra la Seguridad Social”, cit., p. 1058; BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 79.

⁴⁶ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La Exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria*, cit., pp. 120-121.

⁴⁷ Entre otros, pueden verse BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, en *Carta Tributaria*, n. 20, 2012, s/p.; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, Valencia, 2014, pp. 161-162; id., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho*, n. 1, 2012, pp. 211-229; id., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en *Estudio crítico sobre el anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, de F. J. Álvarez García (dir.) y J. Dopico Gómez-Aller (coord.), Valencia, 2013, pp. 839-840; CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 155, 2012, s/p.; BOIX REIG, J., “Reflexiones sobre la reforma del delito fiscal”, en *Boletín de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*, n. 14, 2013, p. 368; BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”, cit., s/p; IGLESIAS RÍO, M.A., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: Arts. 305 a 310 bis CP”, en *Estudio crítico sobre el Anteproyecto de reforma penal de 2012*, de F.J. Álvarez García (dir.) y J. Dopico Gómez-Aller (coord.), Valencia, 2013, pp. 824-825; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p; MORALES PRATS, F., “Delito de defraudación tributaria y blanqueo de capitales. Reflexiones en supuestos de regularización tributaria con efectos penales”, en *Liber amicorum. Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Dr. Dr. H.c. Juan M^a. Terradillos Basoco*, de VV.AA., Valencia, 2018, pp. 603-604; id., MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública contra la Seguridad Social”, cit., p. 1081; FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, cit., pp. 72-73; id., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 301-303; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., Valencia, 2019, p. 697; BOIX REIG, J./ GRIMA LIZANDRA, V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal. Parte Especial*, V. II, de J. Boix Reig (dir.), Madrid, 2020, pp. 827-828.

A. Crítica a sus premisas

En contra de las premisas de esta tesis, una parte de la Doctrina ha cuestionado la interpretación que se ha hecho de la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, así como del alcance que la modificación del art. 305 CP ha podido tener sobre la naturaleza jurídica de la regularización tributaria. Dicho de otro modo, lo que se pretende demostrar es que ni las modificaciones introducidas en el precepto ni lo expuesto en el Preámbulo de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, implican un cambio en la naturaleza jurídica de esta figura⁴⁸.

Respecto de la Exposición de Motivos, se afirma, por un lado, que el hecho de que la regularización suponga la neutralización del desvalor del resultado y el “pleno retorno a la legalidad” no significa, necesariamente, que esta se convierta en una causa que excluye el injusto penal⁴⁹, sobre todo porque, más tarde, en el mismo texto se añade que la regularización “pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada”⁵⁰. Si, tal y como se deduce de lo anterior, la regularización tributaria se produjera una vez se ha consumado la defraudación y lesionado el bien jurídico protegido, esta no podría ser un elemento típico o una causa que excluya la tipicidad⁵¹.

Por otro lado, además de las contradicciones en las que incurre la Exposición de Motivos, algunos autores critican que, en este caso, el Legislador se haya pronunciado sobre la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, pues consideran que, con ello, se habría excedido de sus atribuciones, que tendrían como finalidad facilitar la interpretación de la ley. Al expresar su opinión sobre la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, añaden, el Legislador se convierte en dogmático⁵². En cualquier caso, también se recuerda que el valor que tiene la Exposición de Motivos es relativo, ya que, según MANJÓN-CABEZA OLMEDA, esta solo ostenta un valor interpretativo y no vincula al intérprete, sobre todo en supuestos en los que sus afirmaciones contradicen el tenor literal de los preceptos⁵³, como sucede en este caso, según veremos.

Frente a los que sostienen que la referencia a la regularización tributaria en el art. 305.1 CP significa su inclusión el tipo penal del delito fiscal, BACIGALUPO ZAPATER recuerda la

⁴⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., cit., p. 697.

⁴⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., cit., p. 697. En el mismo sentido, BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 97. Por su parte, MANJÓN-CABEZA OLMEDA considera que el desvalor de acción y de resultado no pueden neutralizarse y que la regularización tampoco implica el reverso del delito. Según la autora citada, “estas expresiones son muy gráficas, pero no alteran las categorías dogmáticas: consumado el delito, el mismo no puede «neutralizarse», no siendo admisible que la regularización actúe como una especie de causa de justificación, ni que sea el «reverso del delito», que lleve a la «plena legalidad»” (MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, cit., p. 839).

⁵⁰ Véase el punto III de la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre.

⁵¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., cit., p. 697. En sentido igualmente crítico se manifiestan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p. Según estos autores, no es posible defender la tesis de la atipicidad sobrevenida toda vez que “si cabe afirmar que el desvalor de acción y de resultado desaparecen con la regularización es sólo porque habían surgido previamente.”

⁵² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p.

⁵³ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 161-162. Coinciden en este aspecto, MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública contra la Seguridad Social”, cit., p. 1081 y BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 135, según el cual la voluntad del Legislador y la literalidad de un texto legal “no siempre constituyen un buen factor a la hora de conocer la naturaleza jurídica de la institución que se trate, debiendo ahondarse más allá de aquéllas”.

importancia de no confundir el “texto de un artículo con el tipo penal del delito que el texto describe”, pues, según afirma con razón, “el tipo penal es un concepto producto de la interpretación del texto, que no necesariamente coincide con el texto legal”⁵⁴. Desde esta perspectiva, el tipo del delito fiscal habría quedado inalterado tras la LO 7/2012, de 27 de diciembre, en la medida en que la remisión a la regularización tributaria se efectúa al final del art. 305.1 CP, una vez delimitada la conducta típica y establecida la pena que lleva aparejada⁵⁵. En palabras de DOPICO GÓMEZ-ALLER, la referencia a la regularización tributaria en el art. 305.1 CP significa que “a quien cometa el delito se le penará, pero a quien posteriormente regularice, no”⁵⁶.

Finalmente, contra los que califican la regularización (o su ausencia) como elemento negativo del tipo se podría aducir que esta clase de elementos deben coincidir en el tiempo con los elementos positivo –esto es, con el tipo *stricto sensu*–; cosa que no sucede con la regularización tributaria que puede realizarse mucho tiempo después de la defraudación⁵⁷.

B. Crítica a sus consecuencias dogmáticas

Junto a las anteriores consideraciones críticas, también se ha advertido de las importantes y poco deseables consecuencias dogmáticas y prácticas que lleva aparejada la configuración de la regularización tributaria como elemento de la tipicidad sobre la consumación del delito fiscal, la prescripción y, en su caso, el dolo⁵⁸.

I. La consumación del delito tipificado en el art. 305.1 CP, según la tesis que estamos comentando, se produciría cuando se pudiera constatar que se han producido algunas de las causas de bloqueo que establece el art. 305.4 CP⁵⁹ o, dicho de otro modo, el pago de la deuda tributaria en los términos que exige el mencionado precepto impediría que se consumara el delito⁶⁰. En consecuencia, la consumación del delito fiscal no dependería, como es habitual, de la conducta del sujeto activo, sino que dependería de factores externos y ajenos a este, ya que,

⁵⁴ BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”, cit., s/p.

⁵⁵ En este sentido se expresa BUSTOS RUBIO, según el cual una cosa es decir que la “«defraudación» + «no regularización» = delito = pena” y otra muy distinta es que la “«defraudación» = delito = pena, salvo regularización”. Este último esquema es el que, según el autor, recogería actualmente el art. 307.1 CP y el art. 305.1 CP de lo que se infiere que la regularización no afecta a la tipicidad y, por tanto, tampoco a la existencia de delito fiscal. Véase BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 106.

⁵⁶ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris*, n. 181-182, 2012, p. 16. También lo interpretan de este modo BOIX REIG, J./ GRIMA LIZANDRA, V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 828.

⁵⁷ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p.

⁵⁸ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, cit., p. 836; MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública contra la Seguridad Social”, cit., p. 1059, para quien “la tesis de la atipicidad sobrevinida no puede ser atendida dogmáticamente, pues desatiende la correcta formulación de la consumación del delito del art. 305 CP y distorsiona las normas de prescripción de este delito”.

⁵⁹ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio”, cit., p. 5; DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, cit., s/p; BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, cit., s/p; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, cit., p. 836. Véase, también, el Informe al *Anteproyecto de la Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, del Consejo del Poder Judicial, cit., pp. 16 y 17.

⁶⁰ Así, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p.

estaría en manos de la Administración Tributaria, el Juez, el Ministerio Fiscal, la Abogacía del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local⁶¹. Esta consecuencia sobre la consumación del delito fiscal sería, cuanto menos, llamativa, pues tal y como recuerdan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, “la consumación no puede requerir el elemento adicional de haber sido descubierto, porque el descubrimiento no añade nada, ni subjetiva ni objetivamente, al injusto del hecho”⁶².

Mayores problemas se plantearían, todavía, si tal y como parece indicar el Legislador en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, se admitiera la posibilidad de que el bien jurídico fuera lesionado “de forma provisional”. Ello significaría, según MUÑOZ CUESTA, admitir que el tipo del art. 305.1 CP se puede consumir de forma provisional con la realización de la defraudación inicial y, de forma definitiva, cuando se produzcan las “causas de bloqueo” del art. 305.4 CP⁶³. Dogmáticamente, quedaría por determinar las características de este “nuevo grado de consumación del delito”, en qué se diferenciaría de la consumación “ordinaria” y cuándo se iniciaría el cómputo del plazo de prescripción⁶⁴.

II. El desplazamiento del momento de la consumación del delito hasta el momento de la actuación de los poderes públicos antes citados tendría como consecuencia la modificación del *dies a quo* del plazo de prescripción⁶⁵. Ello conduciría a que, en algunos supuestos, se ampliara notablemente el plazo de prescripción pudiendo, incluso, hacer que el delito devenga imprescriptible⁶⁶. Esto sucedería, por ejemplo, en el caso siguiente:

⁶¹ Ello provocaría, según SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, “que el tipo, ya generado por los elementos positivos, quedaría en suspenso, a efectos de consumación, hasta tanto se despejara la incertidumbre de si ha mediado o no regularización, extremo que no se determina inequívocamente cuándo se producirá” (SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p). Una situación como la descrita, consideran los autores, vulneraría el principio de proporcionalidad, el principio de certeza y el de seguridad jurídica. Véanse, también, en el mismo sentido BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, cit., s/p. y el Informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el Anteproyecto de la Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, cit., p. 17, que considera que “esta contingencia no se compadece con los principios de certeza y seguridad que son propios del Derecho penal, pues el hecho de que el inicio del cómputo de la prescripción quede al albur de la decisión de iniciar actuaciones de comprobación e investigación o, en su caso, de interponer querrela o denuncia, no se ajusta a la exigencia de seguridad jurídica insita al ordenamiento penal”. En el mismo sentido, también BERTRÁN GIRÓN, F., *Regularización y delito contra la Hacienda Pública. Cuestiones prácticas*, Madrid, 2021, p. 412.

⁶² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p.

⁶³ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, cit., s/p. El autor habla de un “delito en estado latente”. En un sentido similar, véase ABASCAL JUNQUERA, A., “Los nuevos delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. La reforma del Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, cit., pp. 16-24.

⁶⁴ Se muestra reacio a admitir la consumación provisional del tipo BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, cit., s/p.; id., *Regularización y delito contra la Hacienda Pública. Cuestiones prácticas*, cit., p. 416, al afirmar que “por la propia naturaleza de la consumación dentro del <<iter criminis>>, no es posible sostener una suerte de <<hibernación>> de la consumación, que se extendería desde la finalización del plazo para la presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones hasta la concurrencia de cualquiera de las causas de bloqueo, durante el periodo que hemos definido como <<de regularización>>”. A todo ello, añade que “el delito, una vez culminado el <<iter criminis>>, está consumado y no puede sostenerse que dicha consumación sea provisional o <<latente>>; menos aún nos parece asumible una <<suspensión>> de la consumación del delito”. Igualmente crítico se muestra FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, cit., p. 74.

⁶⁵ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p. También en este sentido, véase CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, cit., s/p, quien añade que, además de los problemas que se plantearían sobre la prescripción, la naturaleza postdelictiva de la regularización impide que esta pueda ser concebida como elemento típico en la medida en que “no se puede regresar en el tiempo para actuar conforme a la norma”.

Un sujeto, contribuyente, con residencia fiscal en territorio español, omite, de forma intencionada, incluir en su declaración de la renta del año 2014 –cuyo plazo de declaración finalizó el 30 de junio de ese año– las ganancias patrimoniales que ha obtenido en 2013 derivadas de la venta de un inmueble. Como consecuencia de esa omisión deja de ingresar a la Hacienda Pública una cantidad que asciende a 130.000 euros. Si la regularización tributaria no formara parte del tipo penal del art. 305.1 CP, esta conducta sería suficiente para afirmar la existencia de un delito que se habría consumado al finalizar el plazo voluntario de declaración del citado impuesto. El plazo de prescripción del delito cometido –del tipo básico– sería de 5 años (art. 131.1, regla 4ª CP), por lo que prescribiría el 30 de junio de 2019.

Pero, si el tipo penal exigiera, además de la defraudación tributaria en los términos expuestos, la comprobación de que ya no cabe regularizar, la consumación del delito podría producirse únicamente cuando se realizarán, además de la conducta anteriormente descrita, alguno de los siguientes hechos: 1) la notificación por parte de la Administración Tributaria del inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización; 2) la interposición de querrela o denuncia contra el obligado tributario por el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate; 3) el conocimiento formal del obligado tributario del inicio de actuaciones en su contra por parte del Ministerio Fiscal o el Juez.

En función de cuándo tuvieran lugar alguna de estas actuaciones podrían darse las siguientes situaciones:

- Si, por ejemplo, la Administración Tributaria notificara a este contribuyente el inicio de actuaciones en su contra pocos días antes de cumplirse los 4 años de prescripción tributaria (art. 66 LGT), el momento de la notificación sería el mismo en el que el delito fiscal quedaría consumado y, con ello, empezaría a correr el plazo de prescripción (penal)⁶⁷. En esta situación, el plazo de prescripción (penal) de la defraudación quedaría *de facto* ampliado si se compara con el plazo que tendría en caso de que el delito se consumara cuando finalizara

⁶⁶ Así lo afirman MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, cit., p. 839; BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, cit., s/p; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p; FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, cit., p. 74; BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 98; BOIX REIG, J./ GRIMA LIZANDRA, V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 828. También advierte de esta consecuencia el Consejo General del Poder Judicial en su Informe al Anteproyecto de la Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, cit., p. 17. Por el contrario, DE LA MATA BARRANCO considera que este obstáculo no es insuperable. En concreto afirma: “[e]n la práctica si hay regularización, no se plantea problema alguno sobre el momento de consumación del delito, porque éste no se persigue. Cuando no la hay, el problema de la consumación sí se puede plantear, pero debe entenderse que la regularización implica un retorno a la legalidad, una desaparición del reproche penal que ya se había producido, no una inexistencia absoluta del injusto. El art. 132.1 señala que la prescripción computa desde que se ha cometido la infracción, se comete cuando se impaga el plazo. Ahí ya se pueden instruir diligencias por delito de defraudación. Ahí ya se ha producido el perjuicio patrimonial. Ahí ya se ha consumado el delito.” (DE LA MATA BARRANCO, N.J., *Cumplimiento fiscal, regularización tributaria y responsabilidad penal*, cit., s/p).

⁶⁷ La actuación de la Administración Tributaria daría lugar a la consumación del delito fiscal y el comienzo del cómputo de prescripción que se vería interrumpido o suspendido inmediatamente por su propia actuación. Véanse SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, cit., p. 840.

el plazo voluntario de declaración, tal y como se había entendido por la Doctrina hasta ahora⁶⁸.

- Si, por el contrario, la Administración Tributaria perdiera la oportunidad de iniciar los mencionados procedimientos por inactividad durante 4 años, la consumación del delito fiscal –que recuérdese sigue pendiente hasta que no se compruebe la imposibilidad de regularizar– podría generarse con las actuaciones del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o los representantes procesales de la Administración autonómica, foral o local o, en su caso, del Juez de Instrucción⁶⁹. De este modo, la consumación y, con ello, la prescripción del delito quedaría aplazada *sine die* hasta que se llevaran a cabo dichas actuaciones.

- Por último, para finalizar, también sería posible imaginar otro supuesto en el que el delito fiscal podría devenir imprescriptible. Podría suceder que las mencionadas autoridades no tuvieran conocimiento de la defraudación que hemos descrito más arriba y que, por tanto, no iniciaran actuación alguna en contra del contribuyente. Si así fuera, cabría pensar que, en estos casos, el delito resultaría imprescriptible, pues es la solución más lógica y respetuosa con la premisa de la que parte: que la consumación se produce con los actos de la Administración Tributaria y de los demás sujetos previstos en el art. 305.4 CP⁷⁰.

La valoración que se haga de las consecuencias derivadas de la aplicación de la nueva interpretación sobre la consumación del delito fiscal no puede ser positiva ya que, en nuestra opinión –y también de un sector muy amplio de la Doctrina– vulnera el principio de seguridad jurídica que la institución de la prescripción persigue garantizar⁷¹. En este sentido, coincidimos con MORALES PRATS cuando afirma que esta teoría “es dable a una interpretación manipulativa y desproporcionada de los plazos de prescripción que no es asumible”⁷².

⁶⁸ En este sentido, véase DEL ROSAL BLASCO según el cual la modificación del momento de consumación del delito fiscal a la comprobación de la no regularización tributaria conllevaría la prolongación del plazo de prescripción hasta cuatro años más del que existía antes de la LO 7/2012, de 27 de diciembre. Ello sucedería porque “una vez cometida la defraudación, la autoridad tributaria puede tardar cuatro años en iniciar actuaciones de comprobación, y solo en ese momento, cuando las inicia y notifica, el delito ya se puede considerar consumado y, por lo tanto, su prescripción prolongarse, a partir de ahí, cinco años más (DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, cit., s/p). También puede verse esta solución al plantear un caso similar en BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, cit., s/p; id., *Regularización y delito contra la Hacienda Pública. Cuestiones prácticas*, cit., pp. 405 y ss.

⁶⁹ El plazo de prescripción se vería ampliado tanto tiempo como la Administración Tributaria tardare en iniciar el procedimiento de comprobación o de inspección.

⁷⁰ En este mismo sentido, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, para quien, en estos supuestos en los que el contribuyente defrauda, no regulariza y no es descubierto, el delito no se consume y, por tanto, el plazo de prescripción no puede empezar a transcurrir (SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p). También BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, cit., s/p.

⁷¹ Al respecto es interesante la reflexión de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA: “[b]ien es verdad que la imposibilidad de que la prescripción despliegue sus efectos, por mucho que técnicamente resultara no sólo anómalo, sino contradictorio con el móvil confeso de incrementar sus plazos, encajaría perfectamente con la principal idea inspiradora de la reforma: aumento de la dosis de intimidación, combinado con las máximas facilidades para el cumplimiento extemporáneo. No operando la práctica la prescripción, se mantendría siempre el delito «vivo», como una especie del delito permanentemente en fase de tentativa, con la consiguiente inseguridad jurídica para el defraudador, que sufriría un agravio comparativo con respecto a otros delitos incluso más graves” (SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., s/p).

⁷² MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública contra la Seguridad Social”, cit., p. 1058.

III. La incorporación de la ausencia de regularización tributaria entre los elementos típicos del delito fiscal implica, a su vez, la necesidad de que esta sea abarcada por el dolo del sujeto. Ello significa, por lo tanto, que las causas de bloqueo deben ser conocidas por el sujeto y que, además, sea fruto de su voluntad. Quedaría por dilucidar, en este caso, cuál es el momento en el que tiene que surgir el dolo y el grado de conocimiento que se exige sobre la no regularización. Junto a lo anterior, habría que tener en cuenta que un posible error sobre este nuevo elemento típico sería considerado error de tipo que, a falta de una incriminación expresa del delito fiscal imprudente, daría lugar a la impunidad con independencia de que fuera vencible o invencible (art. 14.1 CP).

Por las razones antedichas, la opinión que concibe la regularización tributaria como elemento de la tipicidad no puede ser compartida. Primero, porque no se ajusta a la estructura de un concepto tripartito de delito que, en nuestra opinión, es el preferible, y, segundo, por sus graves e incoherentes consecuencias dogmáticas y prácticas. No se trata de negar, tal y como se ha afirmado, esta concepción “por no corresponderse con las categorías académicas conocidas”⁷³, sino de negarla por ser incoherente y excepcionar las categorías dogmáticas del concepto de delito, cuyo valor resulta a día de hoy incuestionable.

2.3. La regularización tributaria como causa de justificación

Es minoritaria, por su parte, la opinión de que la LO 7/2012, de 27 de diciembre, ha convertido la regularización tributaria en una figura que opera en el campo de la antijuridicidad. Desde esta perspectiva, se sostiene que se trata de una causa de justificación⁷⁴, aunque también ha recibido otras denominaciones como “cláusula de exclusión de la antijuridicidad”⁷⁵, “cláusula de exoneración personal de responsabilidad penal”⁷⁶ o “causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho”⁷⁷.

Uno de los primeros autores que se ha posicionado en favor de esta interpretación, ALONSO GALLO, afirma que esta tesis es la única compatible con la voluntad del Legislador y que, tras la LO 7/2012, de 27 de diciembre, el art. 305.4 CP pasa a regular un permiso que autoriza, de forma excepcional, la realización de la conducta típica prevista en el art. 305.1 CP, lo que significa que la regularización tributaria anula la ilicitud de una defraudación típica; es decir, la convierte en una conducta permitida por el Ordenamiento Jurídico⁷⁸.

⁷³ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M./ BARBADILLO VILLANUEVA, B., “El delito fiscal y la exclusión de la responsabilidad criminal”, en *Economist&Jurist*, Vol. 26, n. 219, 2018, p. 23.

⁷⁴ Así, ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, n. 34, 2013, p. 19.

⁷⁵ En este sentido, QUERALT JIMÉNEZ, aunque tal y como apuntamos en la nota 165, tenemos dudas de que este autor pueda ser incluido dentro del sector doctrinal que defiende que la regularización es una causa de justificación (QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 820). También, puede verse en HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M./ BARBADILLO VILLANUEVA, B., “El delito fiscal y la exclusión de la responsabilidad criminal”, cit., p. 23.

⁷⁶ Esta expresión es empleada por MESTRE DELGADO, pese a que no es frecuente que la misma se utilice para designar causas de justificación. No obstante, por el contexto y porque el autor analiza la regularización tributaria en un apartado dedicado a la antijuridicidad, pensamos que su posición puede ser ubicada dentro de este sector doctrinal (véase MESTRE DELGADO, E., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Delitos. La Parte Especial del Derecho Penal*, 3ª ed., de C. Lamarca Pérez (coord.), Madrid, 2015, pp. 508-509).

⁷⁷ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, cit., p. 19.

⁷⁸ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, cit., p. 19.

Con ello, ALONSO GALLO asigna a la regularización tributaria la función de excluir la ilicitud del hecho. Se trataría, por tanto, de un modo de excluir la antijuridicidad formal⁷⁹, aunque este autor define la antijuridicidad formal como la “subsunción de la conducta en la descripción formal del tipo”. Además, entiende que la regularización tributaria excluiría también la antijuridicidad material, toda vez que, según sus palabras, “la *lesión provisional del bien jurídico protegido* no ha llegado a materializarse gracias a la regularización”⁸⁰.

También se suele afirmar que se suma a esta posición, QUERALT JIMÉNEZ, para quien la regularización tributaria “queda en cierto modo ínsita en las causas de exclusión de la antijuridicidad o, cuando menos, de uno de sus elementos constitutivos: el daño”⁸¹. Según este autor, las causas de exclusión de la antijuridicidad no coinciden conceptualmente con las causas de justificación, aunque sí parecen tener sus mismos efectos dogmáticos. Lo interesante de la tesis de QUERALT JIMÉNEZ no es tanto su particular forma de concebir la antijuridicidad, ni su posicionamiento, un tanto ambiguo, sobre la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, sino su propuesta de flexibilizar la Teoría del delito para que tengan cabida los comportamientos postdelictivos, algo que la Doctrina viene demandando desde hace mucho tiempo, pero que, a día de hoy, todavía es una cuestión problemática⁸². En este sentido, el autor postula que estos comportamientos deberían tener un papel más importante que el que desempeña en la punibilidad, sobre todo en aquellos delitos –como, por ejemplo, el hurto– en los que el estado antijurídico puede ser reversible⁸³.

Las propuestas que acabamos de describir han sido rechazadas por la Doctrina mayoritaria, a la que nos unimos, por varias razones. En primer lugar, se ha señalado que la interpretación de la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, no es suficiente para modificar su naturaleza jurídica y tampoco existe justificación legal que pueda amparar este cambio. En este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ afirma que la referencia de la Exposición de Motivos de la citada Ley a la neutralización del desvalor de resultado y el pleno retorno a la legalidad no significa que la regularización tributaria sea una causa de exclusión del injusto⁸⁴. Asimismo, MANJÓN-CABEZA OLMEDA es de la opinión que las expresiones utilizadas en la Exposición de Motivos “son muy gráficas, pero no alteran las categorías dogmáticas: consumado el delito, el mismo no puede «neutralizarse», no siendo admisible que la regularización actúe como una especie de causa de justificación, ni que sea el «reverso del delito», que lleve a la «plena legalidad»”⁸⁵.

⁷⁹ El concepto de antijuridicidad formal utilizado por la Doctrina puede verse en QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., Cizur Menor, 2007, p. 260, quien sostiene lo siguiente: “se afirma que un acto es «formalmente antijurídico», cuando a su condición de típico se une la de no estar especialmente justificado por la concurrencia de alguna de las eximentes de tal naturaleza que la ley contempla en el artículo 20 CP (por ejemplo, la legítima defensa)”. También, DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “El fundamento de la justificación”, en *Represión penal y Estado de Derecho. Homenaje al Profesor Gonzalo Quintero Olivares*, de F. Morales Prats, J.M. Tamarit Sumalla y R. García Albero, Cizur Menor, 2018, p. 319, nota 18.

⁸⁰ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, cit., p. 19, cursiva en el original.

⁸¹ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 822.

⁸² QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 822.

⁸³ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español. Parte Especial*, cit., p. 822.

⁸⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., cit., p. 697. En el mismo sentido, MORALES PRATS, F., “Delito de defraudación tributaria y blanqueo de capitales. Reflexiones en supuestos de regularización tributaria con efectos penales”, cit., p. 604, quien afirma que “la mención que se efectúa en el Preámbulo de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, a la lesión provisional al bien jurídico es incorrecta, puesto que, una vez acaecidos la conducta de ocultación tributaria defraudatoria (desvalor de acción) y el menoscabo patrimonial por el impago de la cuota superior a 120.000 euros (desvalor de resultado), se verifica el estadio de consumación del delito y la lesividad para el bien jurídico, siempre que haya transcurrido ya el plazo de pago tributario tempestivo”.

Por otro lado, y, en segundo lugar, otros autores consideran que la naturaleza postdelictiva de la regularización impide que esta pueda ser considerada causa de justificación que, por definición, debe ser contemporánea a la acción delictiva⁸⁶. Por tanto, el hecho de que el comportamiento que exige el art. 305.4 CP para eximir de pena se produzca una vez consumado el delito es un claro indicio de que esta no es su naturaleza jurídica. De admitirse esta posibilidad, advierte SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, se estaría aceptando “una causa de exclusión de la antijuridicidad post factum” lo que, en palabras del autor, “supondría quebrar la sistemática de la imputación de responsabilidad, pues ya no se responde por el hecho, sino por lo que sigue, algo que ya no es la misma conducta”⁸⁷.

En línea con lo que se acaba de mencionar, el problema que subyace tanto en la tesis que defiende que la regularización tributaria es una causa de justificación como en la anteriormente expuesta que postula que se trata de un elemento típico es que ambos representan la quiebra del sistema. Ello es así porque ambas teorías tratan de introducir modificaciones al “régimen penal general”⁸⁸, es decir, crear normas especiales que se apartan de las reglas generales del sistema del concepto de delito. Así, según QUINTERO OLIVARES, quien explica este fenómeno, con la excusa de solventar “males antiguos que hay que extirpar de una vez” –en este caso, el fraude fiscal– se introducen normas que contradicen reglas generales y consolidadas; una práctica que, según el autor, impide “la viabilidad de ofrecer sinceramente una teoría del delito apta para el derecho penal español, pues no puede merecer esa calificación de teoría una descripción global en la que cada categoría haya de adjetivarse como válida para algunos delitos, pero no para todos”⁸⁹.

2.4. La regularización tributaria como excusa absolutoria

Los inconvenientes que suscitan las posiciones anteriormente analizadas –y que conducen, según ha quedado de manifiesto, a consecuencias dogmáticas poco coherentes e incompatibles con los principios del Derecho Penal– han servido para que una parte importante de la Doctrina defienda que el art. 305.4 CP sigue regulando una excusa

⁸⁵ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, cit., p. 839.

⁸⁶ Al respecto, DE VICENTE REMESAL mantiene que “[e]l juicio que determina si una conducta es ajustada a Derecho, es decir, antijurídica, se refiere al momento en que dicha conducta se encuentra en contradicción con el Derecho, y ese momento es el de la ejecución de una acción punible, esto es, cuando se infringe la prescripción de la realización de un hacer valioso o la prohibición de un comportamiento disvalioso”. Añade este autor que en momento en que se produzca el incumplimiento de los referidos mandatos o prohibiciones “la conducta es ya antijurídica, de tal forma que cualquier modalidad de CPD no tiene ninguna trascendencia respecto a la determinación del juicio de antijuridicidad” (DE VICENTE REMESAL, J., *El comportamiento postdelictivo*, León, 1985, p. 242).

⁸⁷ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La Exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria*, cit., p. 153. En esta línea, pueden verse BACIGALUPO ZAPATER quien recuerda que las causas de justificación “son autorizaciones a actuar y, por ello, solo pueden ser previas a la acción típica”, lo que hace inviable que la regularización sea una causa de justificación (BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”, cit., s/p); FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, cit., p. 74 y MAGALDI PATERNOSTRO, M.J., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 1204. Sostiene esta última autora que “la conducta amparada por una causa de justificación se caracteriza por ser conforme a derecho en el momento en que se lleva a cabo o, dicho en otros términos, nunca *ex ante* su realización estuvo prohibida por la norma”.

⁸⁸ QUINTERO OLIVARES, G., *A dónde va el Derecho Penal. Reflexiones sobre las Leyes Penales y los penalistas españoles*, Madrid, 2004, p. 135.

⁸⁹ QUINTERO OLIVARES, G., *A dónde va el Derecho Penal. Reflexiones sobre las Leyes Penales y los penalistas españoles*, cit., p. 136.

absolutoria, pese a que en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, se afirme, de forma tajante, que ha dejado de serlo⁹⁰. Una revisión de sus argumentos requiere, según creemos, de una breve aproximación conceptual de las excusas absolutorias; tarea que abordaremos a continuación.

2.4.1. Aproximación al concepto y tratamiento de las excusas absolutorias

Con carácter general, aunque las definiciones pueden variar, se ha venido designando como excusas absolutorias a aquellas cláusulas del Código Penal que describen situaciones personales o conductas del sujeto que, por no afectar “a la objetiva relevancia penal del hecho”⁹¹, no inciden en “la acción ni la tipicidad, ni la antijuridicidad, ni tampoco la imputabilidad y culpabilidad”⁹², pero que, pese a ello, eximen de responsabilidad penal

⁹⁰ Así, entre otros, BOIX REIG, J., “Reflexiones sobre la reforma del delito fiscal”, cit., p. 368; BOIX REIG, J./ GRIMA LIZANDRA, V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 30; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, cit., pp. 211-229; id., “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales y delito fiscal”, en *Revista de Derecho Penal*, n. 37, 2012, pp. 9-41; id., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, cit., pp. 833-842; id., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 161-162; BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”, cit., s/p; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, cit., s/p; SÁNCHEZ-DÍAZ PALACIOS, J.A., “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código Penal)”, en *Diario La Ley*, n. 7420, 2014, s/p.; CUELLO CONTRERAS, J./ MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., Madrid, 2014, p. 133; QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 5ª ed., Cizur Menor, 2015, p. 329; NUÑEZ CASTAÑO, E., “La penalidad”, en *Nociones Fundamentales del Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., de M.C. Gómez Rivero (dir.), Madrid, 2015, p. 321; ORTOS BERENGUER, E./ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 6ª ed., Valencia, 2016, p. 444; AYALA GÓMEZ, I., “Delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social”, en *Memento práctico. Penal económico y de la empresa*, de I. Ayala Gómez e I. Ortos de Urbina Gimeno (coords.), Madrid, 2016-2017, p. 740; ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial*, de E. Marín de Espinosa Ceballos (dir.) y P. Esquinas Valverde (coord.), Valencia, 2018, pp. 272-273; GALÁN MUÑOZ, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Manual de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, 2ª ed., de A. Galán Muñoz y E. Núñez Castaño, Valencia, 2018, p. 244; LANDERA LURI, M., *Excusas absolutorias basadas en conductas positivas postconsumativas: acciones contratípicas*, Valencia, 2018, pp. 52 y ss.; LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305.4 y 305 bis del Código Penal español*, Barcelona, 2020, pp. 325 y ss.; RODRÍGUEZ ALIMRÓN, F.J., “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. 73, n. 1, 2020, p. 680; OLLÉ SESÉ, M., “Consumación, desistimiento y regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en *La Ley Penal*, n. 144, mayo-junio 2020, s/p.; FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria”, en *Anuario de Derecho Penal y ciencias Penales*, T. 73, n.1, 2020, p. 602. Algunos autores utilizan los términos “excusa absolutoria” y “causa de levantamiento de la pena” indistintamente. Así sucede, por ejemplo, con MORALES PRATS, F., “Delito de defraudación tributaria y blanqueo de capitales. Reflexiones en supuestos de regularización tributaria con efectos penales”, cit., p. 604 o FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 305. Sin embargo, como se podrá ver más adelante, estas dos figuras jurídicas no son conceptualmente idénticas, razón por la que la Doctrina hace tiempo que ha empezado a distinguir las.

⁹¹ MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., p. 155.

⁹² En este sentido, JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado de Derecho Penal. Volumen VII. El delito y su exteriorización*, 3ª ed., Buenos Aires, 1970, p. 145. En sentido similar aparecen descritas las excusas absolutorias en los distintos manuales de Derecho Penal como, por ejemplo, CEREZO MIR, J., *Derecho Penal. Parte General – Lecciones*, 2ª ed., Madrid, 2000, pp. 239-241; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ ARROYO ZAPATERO, L./ GARCÍA RIVAS, N./ FERRÉ OLIVÉ, J.C./ SERRANO PIEDECASAS, J.R., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., Barcelona, 1999, pp. 268-269; DEMETRIO CRESPO, E., “La punibilidad”, en *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal*, de I. Berdugo Gómez de la Torre (coord.), Vol. 2, Madrid, 2010, p. 362; QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., pp. 444-446; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., pp. 429-430; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., aumentada, corregida y puesta al día por H. Hormazábal Malarée, Barcelona, 1994, pp. 389-391; SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C./ JUDEL PRIETO, Á./ PIÑOL RODRÍGUEZ, J.R., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, Cizur Menor, 2002, pp. 244-245; MORENO-TORRES HERRERA, M.R., “La punibilidad”, en *Derecho Penal. Parte General*, de J.M. Zugaldía Espinar (dir.) y E.J. Pérez Alonso (coord.), Valencia, 2002, pp. 867-869; LUZÓN CUESTA, J.M., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 14ª ed., Madrid, 2003, pp.

porque atañen a la punibilidad del delito⁹³. La previsión de una excusa absolutoria tendría como efecto la exención de pena. Así, según MANJÓN-CABEZA OLMEDA, haciéndose eco de la posición mayoritaria⁹⁴, en presencia de excusas absolutorias el delito existe, pero no se impone la pena prevista⁹⁵.

De la definición anterior se deduce que las excusas absolutorias tienen las siguientes características:

En primer lugar, a diferencia de lo que sucede con los elementos inherentes al delito, las excusas absolutorias no se encuentran presentes en todos los delitos, sino únicamente en aquellos en los que se prevea expresamente una cláusula de este tipo⁹⁶ o, dicho de otro modo: no todos los delitos del Código Penal vienen acompañados de excusas absolutorias. El problema que suele plantearse en este punto –y donde se centra muchas veces el debate– es que no siempre es fácil identificarlas, algo que se debe, en parte, a unos criterios de pertenencia poco desarrollados o insuficientes, que permiten agrupar bajo esta figura

146-148; CUELLO CONTRERAS, J./ MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., p. 132; ORTS BERENQUER, E./ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 6ª ed., cit., p. 443; NUÑEZ CASTAÑO, E., “La penalidad”, cit., p. 320. También véanse BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, Madrid, 1983, p. 38; HIGUERA GUIMERA, J.F., *Las excusas absolutorias*, Madrid, 1993, p. 19; MAPELLI CAFFARENA, B., *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, Madrid, 1990, p. 102; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 17-23; BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, en *Estudios penales y criminológicos*, n. 35, 2015, p. 216; MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, Madrid, 2007, p. 65. En el mismo sentido señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de diciembre de 1986 [ponente: Sr. Moyna Ménguez], Fundamento Jurídico Primero, quien considera que “bajo este nombre se vienen comprendiendo un conjunto de circunstancias de dudosa y controvertida naturaleza jurídica que, colocadas junto al delito al que afectan, son de difícil clasificación, pero prescindiendo de hacer un ensayo clasificatorio, la «propia» excusa absolutoria debe su origen a razones de política criminal que aconsejan dejar sin punición determinados hechos delictivos no obstante estar presentes en ellos las notas de antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad”.

⁹³ El descubrimiento de las excusas absolutorias es atribuido a SILVELA quien las describe del siguiente modo: “[s]i examinamos con atención nuestro Código, habremos de hallar que existen otras causas que producen el efecto de eximir de responsabilidad criminal a la persona que ejecuta un hecho castigado por la ley, algunas aplicables a todos los actos criminales, otras respecto de delitos especiales y determinados. Si queremos investigar la razón o el porqué de esta especie de exención, habremos de convenir en que no se apoya en que el acto sea en sí mismo legítimo, como sucede en las causas de justificación, ni tampoco en que no aparezca sujeto con condiciones de capacidad para poder responder, como acontece en las causas de no imputabilidad, sino que parece más bien fundada en motivos transitorios y de conveniencia, correspondiendo a lo que hemos llamado política dentro del Derecho penal. Considera el legislador, en efecto, más útil tolerar el delito que castigarle, aun conociendo que existe delito y que hay persona que de él pudiera responder.” (SILVELA, L., *El Derecho Penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*, Madrid, 1974, pp. 249 y 250).

⁹⁴ Véase, por ejemplo, MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., p. 155, que recuerda que las excusas absolutorias pueden ser concebidas de dos modos: “Por una parte, puede sostenerse que, no excluyendo el injusto penal ni tampoco la posibilidad de imputarlo al sujeto, *no impiden la presencia de un «delito»*, sino, sólo, excepcionalmente, el castigo del mismo cuando es cometido por una determinada persona. Por otra parte, si solo se entendiera por «delito» el hecho concreta y personalmente «punible», debería exigirse la concurrencia de los elementos personales referidos en el seno de una *categoría de «punibilidad» posterior* a las de antijuridicidad e imputación personal. Me inclino por la primera solución, más acorde con el significado de objetivo desvalor que tiene el término «delito».”

⁹⁵ Véase, MANJÓN-CABEZA OLMEDA que sigue en este punto a la Doctrina clásica (MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 17). Esta concepción puede verse en obras más antiguas como la de QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Compendio de Derecho Penal*, T. I, Madrid, 1958, p. 368. Según este último autor, “lo que se tiene por decisivo en ellas –en las excusas absolutorias–, a diferencia de las causas de justificación o de inimputabilidad, es que su presencia no afecta para nada a los elementos del delito que no sea el de la punibilidad, según la fórmula consagrada de que en *las causas de justificación no hay delito, en las de inimputabilidad hay delito pero no delincuente y en las excusas hay delito y delincuente, pero falta la pena*” (cursiva en el original). También en sentido similar, véase DEL ROSAL, J., *Tratado de Derecho Penal Español. Parte General*, Vol. II, Madrid, 1972, p. 286.

⁹⁶ QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Compendio de Derecho Penal*, T. I, cit., p. 369; JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado de Derecho Penal. Volumen VII. El delito y su exteriorización*, 3ª ed., cit., p. 140; QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., p. 444.

“supuestos muy heterogéneos”⁹⁷. Ello obedece, a su vez, a las dificultades que la Doctrina ha tenido para reconducir las eventuales excusas absolutorias detectadas en el Código Penal a un fundamento unitario capaz de justificar su autonomía conceptual⁹⁸.

En segundo lugar, se ha afirmado que las excusas absolutorias son cláusulas que describen situaciones personales o conductas del sujeto o, como explica QUINTERO OLIVARES, recogen situaciones en las que “concorre algo que, o bien *reside en la persona* del autor (por ejemplo, el parentesco), o bien en algo *que éste hace* (pagar, abandonar su actitud)”⁹⁹. Esta característica constituye el denominador común de las distintas excusas absolutorias que contiene el Código Penal –cuyo número puede variar de forma significativa en función de cada autor¹⁰⁰–. Así, se suele citar como ejemplo de excusa absoluta la prevista en el art. 268 CP para los delitos patrimoniales o el desistimiento en la tentativa del art. 16.2 CP. La primera de ellas exime de pena por una circunstancia personal del sujeto activo del delito, mientras que la segunda se fundamenta en su comportamiento¹⁰¹.

En tercer lugar y unido a lo anterior, tradicionalmente, la Doctrina ha distinguido entre excusas absolutorias coetáneas al delito –también llamadas excusas absolutorias en sentido estricto– y excusas absolutorias posteriores al delito o sobrevenidas –o excusas absolutorias en sentido amplio–. Mientras que las primeras, como su propio nombre indica, concurren al mismo tiempo que la conducta delictiva, las segundas acontecen después¹⁰². Tal y como señala

⁹⁷ Así, GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, Pamplona, 1997, p. 34.

⁹⁸ Aunque su fundamento sea una cuestión controvertida, la Doctrina más extendida ha señalado que la justificación de la exención de pena de las excusas absolutorias se puede encontrar en motivos de política criminal, de conveniencia o de oportunidad. Desde esta perspectiva, las excusas absolutorias recogerían supuestos en los que el Legislador, por razones de distinta índole que difieren de una excusa absoluta a otra, considera innecesario recurrir a la pena. Otras veces, sin embargo, al igual que sucede con el fundamento de la regularización tributaria, el fundamento de las excusas absolutorias también se vincula con los fines de la pena o con los principios de merecimiento y necesidad de pena. Véanse, sobre este aspecto, QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Compendio de Derecho Penal*, T. I, cit., pp. 369 y ss.; DEL ROSAL, J., *Tratado de Derecho Penal Español. Parte General*, Vol. II, cit., p. 286; HIGUERA GUIMERA, J.F., *Las excusas absolutorias*, cit., pp. 65 y ss.; MAPELLI CAFFARENA, B., *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, cit., p. 102; CERESO MIR, J., *Derecho Penal. Parte General – Lecciones*, 2ª ed., cit., p. 239; QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., p. 445; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., aumentada, corregida y puesta al día por H. Hormazábal Malarée, cit., p. 39; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ ARROYO ZAPATERO, L./ GARCÍA RIVAS, N./ FERRÉ OLIVÉ, J.C./ SERRANO PIEDECASAS, J.R., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., p. 268; SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C./ JUDEL PRIETO, Á./ PIÑOL RODRÍGUEZ, J.R., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, cit., p. 244; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., pp. 429-430; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 17 y ss.; MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., p. 65.

⁹⁹ QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., p. 444, cursiva en el original. En el mismo sentido, MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 21 y 22 y NUÑEZ CASTAÑO, E., “La penalidad”, cit., pp. 320-321, quien califica como excusa absoluta tanto a la que se basa en “una cualidad interna del autor del hecho” como a la que se aplica porque el autor del hecho realiza algún comportamiento “que tiende a disminuir las consecuencias y efectos del delito”.

¹⁰⁰ Baste con señalar las diferencias que hay entre las que antiguamente reconocía RODRIGUEZ MUÑOZ, que se limitaba como mucho a dos (así, véase en MEZGER, E., *Tratado de Derecho Penal*, T. I, traducción de la 2ª edición alemana y notas de Derecho español realizada por J.A. Rodríguez Muñoz, Madrid, 1935, pp. 164-169), y las que reconocen en la actualidad, por ejemplo, MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 23; QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., p. 444; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 430 o MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., p. 155.

¹⁰¹ Entre muchos otros, véanse QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., p. 444; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 430; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 31.

¹⁰² Sin perjuicio de que inicialmente se consideraron excusas absolutorias solo aquellas que eran previas o concomitantes al delito (véase, por ejemplo, QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Compendio de Derecho Penal*, T. I, cit., p. 369 o DEMETRIO CRESPO, E., “La punibilidad”, cit., p. 362), a medida que se fueron detectando más cláusulas de este tipo en el Código Penal la Doctrina fue admitiendo la posibilidad de que también pudieran considerarse como tal situaciones

MANJÓN-CABEZA OLMEDA, la distinción entre unas y otras no tiene mayor trascendencia que la de “describir la dinámica”¹⁰³ de ambas, es decir, aclarar conceptualmente los supuestos que pueden ser considerados excusa absoluta, pero ello no altera, de ningún modo, su tratamiento o sus efectos dogmáticos, que son comunes¹⁰⁴.

En cuarto lugar, la Doctrina mayoritaria¹⁰⁵ considera que otra característica distintiva de las excusas absolutorias es que no afectan a la tipicidad y antijuridicidad de la conducta y tampoco a la culpabilidad del sujeto, entre otras razones, porque “su concurrencia no comporta la negación de lo injusto o de la culpabilidad, sino que en tales casos se estima político-criminalmente inadecuado o innecesario imponer cualquier castigo”¹⁰⁶. No obstante, este criterio distintivo de las excusas absolutorias ha sido, en ocasiones, criticado por dos motivos. Por una parte, se ha afirmado que la no pertenencia a las categorías del delito – tipicidad, antijuridicidad o culpabilidad– no ayuda a diferenciar las excusas absolutorias de otras figuras afines como, por ejemplo, las condiciones objetivas de punibilidad¹⁰⁷. Por otra parte, se ha indicado, asimismo, que este modo de identificar las excusas absolutorias –a través del cual se procura desvincularlas de los elementos constitutivos de delito– permitiría calificar como tal a cualquier elemento de dudosa naturaleza jurídica que no pudiera ser reconducido a las categorías del delito anteriormente citadas¹⁰⁸. Ello permitiría, en opinión de algunos autores, legitimar *in extremis* figuras que, de otra forma, no encontrarían acomodo en

que concurren una vez consumado el delito. Entre los autores que admiten la clasificación expuesta pueden verse SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C./ JUDEL PRIETO, Á./ PIÑOL RODRÍGUEZ, J.R., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, cit., p. 245; MORENO-TORRES HERRERA, M.R., “La punibilidad”, cit., p. 868; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 20 y 32; MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., pp. 69 y 145; Díez RIPOLLÉS, J.L., “La categoría de la punibilidad en el Derecho Penal español”, en *Estudios de Derecho Penal. Homenaje al Profesor Santiago Mir Puig*, de J.M. Silva Sánchez, J.J. Queralt Jiménez, M. Corcoy Bidasolo, M.T. Castiñeira Palou (coords.), Uruguay, 2017, p. 532. Por su parte, distingue entre excusas absolutorias en sentido amplio y en sentido estricto, LUZÓN CUESTA, J.M., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 14ª ed., cit., p. 146. Además de las indicadas, existen otras clasificaciones que no han tenido tanta repercusión en la Doctrina y se exponen en HIGUERA GUIMERA, J.F., *Las excusas absolutorias*, cit., pp. 105 y ss. o en GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., p. 43.

¹⁰³ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 32.

¹⁰⁴ Al respecto hay que precisar que la Doctrina solía afirmar que las excusas absolutorias se podían distinguir de las condiciones objetivas de punibilidad por los efectos que estas tienen sobre la responsabilidad de los partícipes. Así, mientras se consideraba que las excusas absolutorias tenían carácter personal –y, por ello, beneficiaban solo a la persona en la que concurría–, las condiciones objetivas de punibilidad tenían naturaleza objetiva, de lo que se deducía que estas se aplicaban a todos los intervinientes del delito. No obstante, la aparición de algunas excusas absolutorias objetivas hizo que se replanteara la anterior distinción, razón por la cual, algunos autores, como MANJÓN-CABEZA OLMEDA, sostienen que los efectos de las excusas absolutorias y las condiciones objetivas de punibilidad no difieren.

¹⁰⁵ Véase nota 93.

¹⁰⁶ QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., p. 445; MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., p. 155. En sentido contrario, algunos autores postulan que las excusas absolutorias forman parte de la punibilidad y esta es un elemento esencial del delito. Véanse, en este sentido, JIMÉNEZ SEGADO, C., *La exclusión de la responsabilidad criminal. Estudio jurisprudencial penal y procesal*, Madrid, 2003, p. 107; MELENDO PARDOS, M., “La punibilidad como elemento del delito”, en *Curso de Derecho Penal. Parte General*, de A. Gil Gil, Madrid, 2015, p. 681; Díez RIPOLLÉS, J.L., *Derecho Penal español. Parte General*, 4ª ed., Valencia, 2016, p. 521; NUÑEZ FERNÁNDEZ, J., *Sobre punibilidad, terrorismo, víctimas y pena*, Cizur Menor, 2017, p. 94 o Díez RIPOLLÉS, J.L., “La categoría de la punibilidad en el Derecho Penal español”, cit., pp. 525-527.

¹⁰⁷ GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 34-37; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 18.

¹⁰⁸ Así, QUINTERO OLIVARES afirma que una de las críticas que se han hecho a las excusas absolutorias, que él no comparte, ha sido que estas constituyen “excepciones que suponen una quiebra del rigor del principio de legalidad (*nullum crimen sine poena*), y por lo tanto la afirmación de que la dogmática de la teoría del delito se construye con un método propio del positivismo jurídico que aspira a una *coherencia lógica* interna desaparece en la medida en que la secuencia tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad, pena no es cierta” (QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., p. 445, cursiva en el original).

el sistema, razón por la que es necesario que las excusas absolutorias cuenten con un fundamento y unos criterios de pertenencia sólidos que delimite sus contornos¹⁰⁹.

Por último, las excusas absolutorias suelen ser vinculadas a la punibilidad¹¹⁰, aunque ello, en realidad, suscita más incertidumbre que certezas, en la medida en que todavía no está perfectamente definido qué se entiende por punibilidad, cuál es su fundamento y su contenido y qué papel desempeña en la Dogmática penal¹¹¹. No corresponde entrar aquí a analizar estas cuestiones, pero sí hay que decir que, mayoritariamente, la Doctrina opina que la punibilidad está conformada por condiciones objetivas de punibilidad –que la fundamentan en positivo– y excusas absolutorias –cuya presencia la excluyen–¹¹². La diferencia entre ambas radica, tal y como señala MORENO-TORRES HERRERA, más bien en una cuestión formal que de fondo¹¹³. En este sentido, la punibilidad de una conducta quedaría afirmada si, además de darse todos los presupuestos del delito, se cumpliera la condición objetiva de punibilidad o se comprobara la ausencia de la excusa absoluta –siempre que el delito en cuestión exigiera la presencia de alguna de ellas¹¹⁴–.

¹⁰⁹ Advierte sobre este riesgo cuando analiza las condiciones objetivas de punibilidad –que presentan problemas similares a las excusas absolutorias– MARTÍNEZ PÉREZ, C., *Las condiciones objetivas de punibilidad*, cit., pp. 67 y ss.

¹¹⁰ Analizan las excusas absolutorias en la punibilidad, entre otros, QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Compendio de Derecho Penal*, T. I, cit., p. 368; QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., p. 445; GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 33 y ss.; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 14.

¹¹¹ Sobre los problemas que plantea la punibilidad pueden verse, entre otros, COBO DEL ROSAL, M., “La punibilidad en el sistema de la Parte general del Derecho penal español”, en *Estudios penales y criminológicos*, n. 6, 1981-1982, pp. 9-54; MUÑOZ CONDE, F., *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, Barcelona, 1972, p. 64; BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, cit., *passim*; MAPELLI CAFFARENA, B., *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, cit., pp. 50-57; GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 69 y ss.; id., “Sobre el estado actual del debate en torno a la punibilidad”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, n. 39, 2019, pp. 709-753; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 14; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ ARROYO ZAPATERO, L./ GARCÍA RIVAS, N./ FERRÉ OLIVÉ, J.C./ SERRANO PIEDECASAS, J.R., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., pp. 268-269; ASÚA BATARRITA, A., “Causas de exclusión o de restricción de la punibilidad de fundamento jurídico constitucional”, en *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, de J. Cerezo Mir, R. F. Suárez Montes, A. Beristain Ipiña, C. M. Romeo Casabona (edits.), Granada, 1999, pp. 221-244; LUZÓN PEÑA, D.M., “La punibilidad”, en *La ciencia del Derecho Penal ante el nuevo siglo. Libro homenaje al Profesor Doctor Don José Cerezo Mir*, de J.L. Díez Ripollés, C.M. Romeo Casabona, L. Gracia Martín y J.F. Higuera Guimera (edits.), Madrid, 2002, pp. 831-847; MORENO-TORRES HERRERA, M.R., *El error sobre la punibilidad*, Valencia, 2004, pp. 27 y ss.; FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Punibilidad y proceso penal”, en *Revista General de Derecho Penal*, n. 10, 2008, pp. 1-16; BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, cit., pp. 189-238; MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., pp. 23 y ss.; Díez Ripollés, J.L., “La categoría de la punibilidad en el Derecho Penal español”, cit., pp. 523-537.

¹¹² QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Compendio de Derecho Penal*, T. I, cit., p. 368; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., aumentada, corregida y puesta al día por H. Hormazábal Malarée, cit., p. 394; BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, cit., p. 37; MAPELLI CAFFARENA, B., *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, cit., p. 103; CEREZO MIR, J., *Derecho Penal. Parte General – Lecciones*, 2ª ed., cit., p. 239; MORENO-TORRES HERRERA, M.R., “La punibilidad”, cit., pp. 865-867; GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 33 y 36; NUÑEZ CASTAÑO, E., “La penalidad”, cit., p. 319; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 428; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 21 y 22; MELENDO PARDOS, M., “La punibilidad como elemento del delito”, cit., pp. 686-687; MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., pp. 69-70; Díez Ripollés, J.L., “La categoría de la punibilidad en el Derecho Penal español”, cit., pp. 531-532.

¹¹³ MORENO-TORRES HERRERA, M.R., “La punibilidad”, cit., p. 866.

¹¹⁴ Así, por ejemplo, el delito fiscal del art. 305.1 CP contiene, según un sector minoritario de la Doctrina, una condición objetiva de punibilidad que exige que la defraudación supere los 120.000 euros. Si, además de esta condición de punibilidad, también entendiéramos que la regularización tributaria es una excusa absoluta estaríamos ante un supuesto, poco frecuente, en el que un delito prevé tanto una condición objetiva de punibilidad como una excusa absoluta. Ello significaría que, para que se pudiera imponer la pena prevista para este delito, se tendría que comprobar la presencia de la condición objetiva de punibilidad –que la defraudación supera el umbral de 120.000

El efecto más inmediato de las excusas absolutorias, como se ha señalado, es la exención de pena, aunque no es el único. En la medida en que, según opinión mayoritaria, las excusas absolutorias son ajenas a la tipicidad y al concepto de delito, no son necesarias para la consumación del delito y tampoco deben estar abarcadas por el dolo¹¹⁵. Asimismo, las excusas absolutorias no exigen la presencia de un elemento subjetivo o intencional propio¹¹⁶, lo que significa que el error del sujeto sobre las mismas carecería de relevancia¹¹⁷. A todo ello se podría añadir que, si bien las excusas absolutorias tienen como principal efecto la exención de responsabilidad penal, no ocurre lo mismo con la responsabilidad civil derivada de delito que, en estos casos, se mantiene y debe ser satisfecha¹¹⁸. Por último, se ha afirmado que las excusas absolutorias tienen naturaleza personal; esto es, que sus efectos se proyectan únicamente sobre el sujeto en el que concurra la circunstancia personal o que realiza el comportamiento correspondiente, quedando fuera de su ámbito de aplicación otros posibles intervinientes en el delito¹¹⁹. No obstante, algunos autores, admiten que ciertas excusas absolutorias podrían tener naturaleza objetiva, por lo que sus efectos se extenderían a todos los intervinientes en el delito¹²⁰.

euros— y que no se cumplen los requisitos de la excusa absoluta —que la regularización tributaria ya no cabe producirse—.

¹¹⁵ Véanse, por todos, MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 428 y MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 35.

¹¹⁶ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 35.

¹¹⁷ En este sentido, CEREZO MIR considera que el error del sujeto es irrelevante tanto si este desconoce alguno de los requisitos de la excusa absoluta como si los conoce y cree erróneamente que se cumplen (así, CEREZO MIR, J., *Derecho Penal. Parte General – Lecciones*, 2ª ed., cit., p. 240). Véanse, igualmente, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ ARROYO ZAPATERO, L./ GARCÍA RIVAS, N./ FERRÉ OLIVÉ, J.C./ SERRANO PIEDECASAS, J.R., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., p. 269; GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., p. 97; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 428; DEMETRIO CRESPO, E., “La punibilidad”, cit., p. 359; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 37; MELENDO PARDOS, M., “La punibilidad como elemento del delito”, cit., p. 686; CUELLO CONTRERAS, J./ MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., p. 133; MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., pp. 297-298; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *El error en la Teoría jurídica del delito (Un estudio a la luz de la concepción significativa)*, Valencia, 2017, p. 162. En contra de la irrelevancia del error sobre la punibilidad y sus elementos, véanse BACIGALUPO ZAPATER, E., “El error sobre las excusas absolutorias”, en *Derecho Penal y Criminología*, n. 26, 1977-1978, p. 3; HIGUERA GUIMERA, J.F., *Las excusas absolutorias*, cit., p. 159; MORENO-TORRES HERRERA, M.R., “La punibilidad”, cit., p. 871-873; id., *El error sobre la punibilidad*, cit., pp. 97 y ss.

¹¹⁸ HIGUERA GUIMERA, J.F., *Las excusas absolutorias*, cit., p. 125; id., “Las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias”, en *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, de J. Cerezo Mir, R. F. Suárez Montes, A. Beristain Ipiña y C. M. Romeo Casabona (edits.), Granada, 1999, p. 396; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 41; LANDECHO VELASCO, C.M./ MOLINA BLÁZQUEZ, C., *Derecho Penal español. Parte General*, 9ª ed., Madrid, 2015, p. 435.

¹¹⁹ Así, MAPELLI CAFFARENA, B., *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, cit., p. 101; HIGUERA GUIMERA, J.F., *Las excusas absolutorias*, cit., p. 124; id., “Las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias”, cit., p. 396; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ ARROYO ZAPATERO, L./ GARCÍA RIVAS, N./ FERRÉ OLIVÉ, J.C./ SERRANO PIEDECASAS, J.R., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., p. 268; MORENO-TORRES HERRERA, M.R., “La punibilidad”, cit., p. 867; id., *El error sobre la punibilidad*, cit., pp. 34-35; CUELLO CONTRERAS, J./ MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., p. 133; ORTS BERENGUER, E./ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 6ª ed., cit., p. 443; NUÑEZ CASTAÑO, E., “La penalidad”, cit., p. 322; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 430; MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., p. 154; FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Punibilidad y proceso penal”, cit., p. 14; MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., pp. 67 y 71; LANDECHO VELASCO, C.M./ MOLINA BLÁZQUEZ, C., *Derecho Penal español. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 435.

¹²¹ Entre otros, BOIX REIG, J., “Reflexiones sobre la reforma del delito fiscal”, cit., p. 368; BOIX REIG, J./ GRIMA LIZANDRA, V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 30; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, cit., pp. 211-229; id., “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales y delito fiscal”, cit., pp. 9-41; id., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, cit., pp. 833-842; id., *Las excusas absolutorias en Derecho*

2.4.2. Argumentos a favor de la consideración de la regularización tributaria como excusa absolutoria

Según hemos adelantado, un importante sector de nuestra Doctrina opina que la regularización tributaria mantiene su naturaleza jurídica a pesar de la reforma de 2012, para lo cual se apoyan en argumentos tanto de carácter formal como de carácter material¹²¹.

Desde una perspectiva formal, se argumenta que el alcance de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, es limitado y no ha afectado a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria. En este sentido, los defensores de esta posición doctrinal entienden que la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, –según la cual se suprimen del art. 305.4 CP las menciones que la convertían en excusa absolutoria– es confusa por no identificar de forma clara cuál sería la nueva naturaleza jurídica de la regularización tributaria¹²². Además de presentar una redacción confusa, se considera que el valor de la Exposición de Motivos es relativo, meramente hermenéutico; esto es, constituye un criterio interpretativo más, que puede ser apartado cuando contradiga, de forma manifiesta, el sentido literal del precepto¹²³. Por tanto, la Exposición de Motivos no es suficiente para cambiar la naturaleza jurídica de la regularización tributaria si no va acompañada de modificaciones en el articulado que realmente señale en esa dirección, algo que, según este sector doctrinal, no sucede en este caso.

Con respecto a la reforma del art. 305.1 CP, se ha considerado que la cláusula “salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo” no implica necesariamente que la regularización tributaria pase a formar parte del

Español. Doctrina y jurisprudencia, cit., pp. 161-162; BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”, cit., s/p; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, cit., s/p; SÁNCHEZ-DÍAZ PALACIOS, J.A., “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código Penal)”, cit., s/p; CUELLO CONTRERAS, J./ MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., p. 133; NUÑEZ CASTAÑO, E., “La penalidad”, cit., p. 321; ORTS BERENGUER, E./ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 6ª ed., cit., p. 444; AYALA GÓMEZ, I., “Delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 740; ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, cit., pp. 272-273; FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, cit., pp. 74-75; id., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 55; GALÁN MUÑOZ, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 244; LANDERA LURI, M., *Excusas absolutorias basadas en conductas positivas postconsumativas: acciones contratípicas*, cit., pp. 52 y ss.; LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305.4 y 305 bis del Código Penal español*, cit., pp. 325 y ss.; RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J., “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. 73, n. 1, 2020, p. 680; FERÁNDEZ BERMEJO, D., “Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. 73, n. 1, 2020, pp. 601-641. También algunas Audiencias Provinciales mantienen esta postura. Véanse, en este sentido, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza, sección 3ª, 506/2016, de 24 de octubre, Fundamento Jurídico Tercero y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Cádiz, sección 8ª, 65/2017, de 6 de marzo, Fundamento Jurídico Primero.

¹²⁰ Entre los autores que reconocen la existencia de excusas absolutorias objetivas podrían citarse BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, cit., p. 41; CEREZO MIR, J., *Derecho Penal. Parte General – Lecciones*, 2ª ed., cit., p. 240; SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C./ JUDEL PRIETO, Á./ PIÑOL RODRÍGUEZ, J.R., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, cit., p. 245; GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., p. 97; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 33-34; MELENDO PARDOS, M., “La punibilidad como elemento del delito”, cit., p. 686; MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., pp. 309 y ss.

¹²² MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 164.

¹²³ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 161-162. Coinciden en este aspecto, MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública contra la Seguridad Social”, cit., p. 1081 y BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 135, según el cual la voluntad del Legislador y la literalidad de un texto legal “no siempre constituyen un buen factor a la hora de conocer la naturaleza jurídica de la institución que se trate, debiendo ahondarse más allá de aquéllas”.

ilícito fiscal, sino que, simple y llanamente, significa que la pena no será impuesta cuando tenga lugar la regularización tributaria en los términos que exige el art. 305.4 CP¹²⁴. En cuanto a las modificaciones al art. 305.4 CP, entienden estos autores, que ni la supresión de la coletilla “[q]uedará exento de responsabilidad penal...” ni la incorporación en este apartado de la exigencia de pago de la deuda tributaria sirven para justificar el cambio de naturaleza jurídica, sino, como mucho, un cambio en sus requisitos¹²⁵.

Desde la perspectiva material, la argumentación se dirige, por un lado, a negar, por razones que se han indicado en su momento¹²⁶, que la regularización tributaria sea un elemento de la tipicidad –o una causa que la excluya–, así como a rechazar la posibilidad de que se trate de una causa de justificación o causa que afecte a la culpabilidad del sujeto –esta última posibilidad ni se ha planteado como tal–¹²⁷. Por otro lado, y partiendo de lo anterior, si la regularización tributaria no afecta a las categorías que conforman el concepto de delito, será necesario reconducir su naturaleza jurídica hacia las excusas absolutorias que son las que, según este sector doctrinal, coinciden conceptualmente con las características de la regularización tributaria¹²⁸.

En este sentido, se señala que la regularización tributaria no afecta a la ilicitud del hecho porque es un comportamiento que se produce con posterioridad a la defraudación típica. Esto significa que el delito se consume sin necesidad de que se compruebe que no ha tenido lugar la regularización tributaria o que esta ya no puede producirse¹²⁹. El carácter postdelictivo de la regularización tributaria que concede la exención de pena por reparar los perjuicios causados al Erario con la defraudación fiscal hace pensar que esta podría ser una excusa absolutoria sobrevenida cuyo fundamento obedece, precisamente, a razones político

¹²⁴ En palabras de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, “la mención en el art. 305.1 CP a que excepcionalmente la regularización impida el castigo no supone sino una anticipación, gramaticalmente una anáfora, que integra en el contexto general a la figura de la regularización, cuyo régimen general se detalla posteriormente en el art. 305.4 CP” (SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, cit., s/p). En este mismo sentido señala BOIX REIG para quien el art. 305.1 CP contiene una mera “referencia a la excusa absolutoria” (BOIX REIG, J., “Reflexiones sobre la reforma del delito fiscal”, cit., p. 368); MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 163; BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”, cit., s/p o DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, cit., p. 16, quien sostiene que “esa coletilla no afirma ni por asomo que la regularización haga que el delito consumado deje de ser típico (ni que mientras quepa la regularización no se consume el delito). Se limita a afirmar que quien realice tal conducta “será castigado... salvo que hubiere regularizado [posteriormente] su situación tributaria”. Es decir: que a quien cometa el delito se le penará, pero a quien posteriormente regularice, no. Deducir de esto consecuencias penales materiales o procesales es a todas luces un exceso”.

¹²⁵ Así, MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública contra la Seguridad Social”, cit., p. 1081.

¹²⁶ Véase el apartado 2.2.2.

¹²⁷ Así, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, cit., s/p o MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 158-159.

¹²⁸ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., p. 164.

¹²⁹ La regularización tributaria se produce, según MANJÓN-CABEZA OLMEDA, una vez consumado el delito, esto es, cuando ya queda confirmado tanto el desvalor de acción como el desvalor de resultado, que no puede “neutralizarse”, tal y como se pretende en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, (MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, cit., p. 839). Luego, la consumación del delito se mantendría como antes de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, cuando esta variaba en función de las modalidades típicas previstas en el art. 305.1 CP y no de si se regularizaba o no. En sentido similar, véase FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 55. Por su parte, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA añaden que la consumación producida en los términos antes expuestos permitiría superar los inconvenientes que plantearía la concepción de la regularización como elemento típico (SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, cit., s/p).

criminales o de conveniencia que aconsejan no imponer una pena. En definitiva, a pesar de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, la regularización tributaria no condiciona la existencia del delito fiscal, sino únicamente la imposición de una pena, pues, como diría FERRÉ OLIVÉ, “todo ha cambiado para que nada cambie”¹³⁰.

2.4.3. Objeciones a la tesis de la excusa absolutoria

Las objeciones a la concepción de la regularización como excusa absolutoria provienen tanto de aquellos autores que defienden otra naturaleza jurídica como de los que apuestan por un concepto más tradicional de las excusas absolutorias, según el cual, estas solo pueden ser previas o coetáneas al delito, pero no posteriores, como ocurre con la regularización tributaria¹³¹. Asimismo, otros autores han rechazado esta calificación jurídica por considerar que los efectos de la regularización tributaria serían extensibles a todos los intervinientes en el delito –con independencia del comportamiento que estos adopten hacia la regularización–, lo que la convertiría en una excusa absolutoria objetiva –y no personal–, clasificación rechazada por algunos sectores de la Doctrina que insisten que las excusas absolutorias tienen naturaleza exclusivamente personal¹³².

El hecho de que aún persista la discusión sobre si las excusas absolutorias pueden ser sobrevenidas al delito o si tienen naturaleza personal u objetiva muestra, precisamente, la ausencia de características identificativas que delimiten de forma clara los supuestos que podrían ser calificados como tales. Esto ha impulsado a parte de la Doctrina a defender que la regularización tributaria encajaría mejor como causa de levantamiento o de anulación de la pena¹³³, toda vez que se entiende que esta figura cuenta con un régimen jurídico más desarrollado¹³⁴. De ello nos ocuparemos a continuación.

¹³⁰ FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, cit., p. 74.

¹³¹ Así, por ejemplo, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., cit., p. 697; FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 43 y 211 o BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, cit., p. 221.

¹³² CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, cit., s/p.

¹³³ Entre los que defienden esta posición dogmática se podrían citar a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal. Parte Especial*, 5ª ed., de J.L. González Cussac (coord.), Valencia, 2016, p. 517; id., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., cit., p. 697; IGLESIAS RÍO, M.A., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: Arts. 305 a 310 bis CP”, cit., pp. 828 y ss.; SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 7ª ed., Cizur Menor, 2017, pp. 259-260; MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., pp. 1078-1082; id., “Delito de defraudación tributaria y blanqueo de capitales. Reflexiones en supuestos de regularización tributaria con efectos penales”, cit., pp. 895-903; BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, cit., p. 216; PIÑOL RODRÍGUEZ, J.R., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*, T. II, de C. Suárez-Mira Rodríguez, Cizur Menor, 2018, p. 470; COCA VILA, I., “Protección de las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte General y Especial*, de J.M. Silva Sánchez (dir.) y R. Robles Planas (coord.), Barcelona, 2020, pp. 594-596; BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, cit., s/p; CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, cit., s/p.

¹³⁴ Así, LUZÓN PEÑA, D.M., “La punibilidad”, cit., pp. 839-840; FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 42-44 o SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., “Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal”, en *Revista de Derecho Penal*, n. 28, 2009, p. 20. Según este último autor, es dudoso que la regularización tributaria pueda ser calificada como excusa absolutoria por dos razones principales: 1) porque “las excusas absolutorias suelen basarse en un supuesto pre-existente al delito mismo, en un factor previo aunque comprobado después de la realización del hecho, de manera que la punibilidad no habría llegado a existir *ab initio*; y en la regularización el motivo de la impunidad surge con posterioridad a la defraudación”; 2) porque “mientras las

2.5. La regularización tributaria como causa de levantamiento o de anulación de la pena

2.5.1. Aproximación al concepto y tratamiento de las causas de levantamiento o de anulación de la pena

Las “causas de levantamiento o de anulación de la pena”¹³⁵ –aunque hay quien considera que no son más que una forma distinta de denominar a las excusas absolutorias¹³⁶– tienen su origen en la Doctrina alemana y podrían ser definidas, según JESCHECK, como “circunstancias que no se producen hasta después de la comisión de la acción punible y que eliminan con carácter retroactivo la punibilidad ya surgida”¹³⁷. Se trata, por tanto, de supuestos en los que se exime de pena a un sujeto por la realización de “un comportamiento postdelictivo de signo positivo”¹³⁸. Estas no deben confundirse, aunque compartan algunas características, con las “causas de exclusión de la punibilidad” que serían aquellas circunstancias coetáneas a la acción¹³⁹ que evitan que surja la punibilidad del delito¹⁴⁰.

El punto de unión entre las causas de exclusión de la punibilidad y las de levantamiento –o anulación o supresión– de la punibilidad hay que buscarlo, según JESCHECK, en que las dos “guardan relación con la persona del autor” y no inciden sobre el bien jurídico o la forma de comisión del hecho¹⁴¹. La diferencia, como hemos señalado ya, estriba en que las causas de exclusión concurren en el momento de la acción, mientras que las causas de levantamiento se producen una vez consumado el delito. Ambas figuras se estudian junto a las ya conocidas condiciones objetivas de punibilidad, porque tanto unas como otras se encuentran más allá de

excusas extienden sus efectos solo a quienes reúnan dicha característica [...], en la regularización se exime a todos los intervinientes en la defraudación previa”.

¹³⁵ Otros autores, como ROXIN, se refieren a ellas como “causas personales de supresión de la punibilidad” (ROXIN, C., *Derecho Penal. Parte General*, T. I, cit., p. 971).

¹³⁶ En este sentido, como ya se ha advertido, algunos autores utilizan ambos términos de forma equivalente. Así, por ejemplo, MORENO-TORRES HERRERA, M.R., *El error sobre la punibilidad*, cit., pp. 29 y ss. o FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Punibilidad y proceso penal”, cit., p. 14.

¹³⁷ JESCHECK, H-H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, Vol. II, cit., p. 758. También en este sentido pueden verse VON LISZT, F., *Tratado de Derecho Penal*, T. II, 3ª ed., traducido de la 20ª edición alemana por L. Jiménez de Asúa y adicionado con el Derecho penal español por Q. Saldaña, Madrid, 1929, pp. 455-456; WELZEL, H., *Derecho Penal alemán. Parte General*, 4ª ed. española, traducción de la 11ª ed. alemana realizada por los profesores J. Bustos Ramírez y S. Yáñez Pérez, Chile, 1993, p. 70. En nuestra Doctrina, véanse, en este sentido, FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 60; LUZÓN PEÑA, D.M., “La punibilidad”, cit., p. 843; FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Punibilidad y proceso penal”, cit., p. 14; BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, cit., p. 217; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., “Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal”, cit., p. 20; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte General*, 5ª ed., Valencia, 2016, p. 671; SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 7ª ed., cit., p. 252.

¹³⁸ FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 60. En idéntico sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte General*, 5ª ed., cit., p. 671.

¹³⁹ Así, JESCHECK, H-H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, Vol. II, cit., p. 757; LUZÓN PEÑA, D.M., “La punibilidad”, cit., p. 840; FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Punibilidad y proceso penal”, cit., p. 14. Por su parte, BUSTOS RUBIO prefiere referirse a las causas de exclusión de la punibilidad como “causas que impiden el castigo a una persona, sin excluir la relevancia penal del hecho” donde incluye, por un lado, las excusas absolutorias en sentido estricto –que son las que, según el autor, se basan en una cualidad del autor del hecho– y, por otro, las causas de levantamiento de la pena (BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, cit., p. 217).

¹⁴⁰ FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 45 o MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte General*, 5ª ed., cit., p. 669.

¹⁴¹ JESCHECK, H-H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, Vol. II, cit., p. 756; VON LISZT, F., *Tratado de Derecho Penal*, T. II, 3ª ed., cit., pp. 455-456.

la tipicidad, la antijuridicidad o la culpabilidad¹⁴². Por lo general, todas ellas pertenecen a la punibilidad¹⁴³, aunque no es extraño que su ubicación sistemática varíe de un autor a otro, por ser esta una cuestión controvertida¹⁴⁴.

A pesar de que en España es costumbre hablar de excusas absolutorias para identificar tanto las causas de exclusión como de levantamiento de la punibilidad¹⁴⁵, parte de nuestra Doctrina –encabezada, principalmente, por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ y FARALDO CABANA– considera que estas no siempre coinciden conceptualmente. Así pues, como señala esta última autora¹⁴⁶, para ser más exactos y siempre que se admita esta clasificación de las excusas absolutorias, las causas de levantamiento de la punibilidad vendrían a coincidir solo con las excusas absolutorias en sentido amplio o sobrevenidas –no siempre aceptadas por toda la Doctrina¹⁴⁷–, mientras que las causas de exclusión podrían asemejarse a las excusas absolutorias en sentido estricto o concomitantes al delito. Las dudas sobre una supuesta equivalencia conceptual se deben, fundamentalmente, a las discrepancias doctrinales sobre estas figuras, ya que alguna de sus características puede variar significativamente en función del autor¹⁴⁸.

Con independencia de las diferencias terminológicas y conceptuales que pudieran existir entre las referidas causas y las excusas absolutorias –que conviene tener en cuenta porque ya forman parte de nuestro lenguaje jurídico– no puede negarse que los problemas que plantean son muy similares. Así, por ejemplo, la Doctrina alemana también discute sobre el catálogo de posibles causas de levantamiento de la pena o si son cláusulas de naturaleza personal u objetiva de cara a determinar su ámbito subjetivo de aplicación¹⁴⁹. Por otro lado, su

¹⁴² JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, Vol. II, cit., p. 756. También en este sentido, FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Punibilidad y proceso penal”, cit., p. 14; BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, cit., p. 216.

¹⁴³ Así, las condiciones objetivas de punibilidad serían circunstancias que fundamentan la punibilidad y las causas de exclusión y levantamiento de la pena o de la punibilidad serían cláusulas formuladas en negativo, lo que significa que para que se pueda imponer pena sería necesario que se acreditara su ausencia. Por tanto, las causas de exclusión o de levantamiento de la punibilidad vendrían a ser, según WELZEL, “condiciones objetivas de punibilidad formuladas en forma negativa” (WELZEL, H., *Derecho Penal alemán. Parte General*, 4ª ed. española, cit., p. 70). Por su parte, ROXIN no admite la punibilidad como categoría y estudia estas figuras como “otras causas de exclusión de la pena” (así, ROXIN, C., “Causas de justificación, causas de inculpabilidad y otras causas de exclusión de la pena”, en *Cuadernos de política criminal*, n. 46, 1992, p. 189) u “otros presupuestos de la punibilidad” (ROXIN, C., *Derecho Penal. Parte General*, T. I, cit., p. 970).

¹⁴⁴ En este sentido, ROXIN advierte sobre la naturaleza controvertida de estos elementos en la medida en que, en palabras del autor, resulta “sumamente polémico el problema de si existen tales circunstancias, qué elementos pertenecen a las mismas y qué criterios comunes existen en su caso que las caractericen; y solo existe acuerdo sobre el punto de partida, a saber, que en todo caso tales elementos no pueden pertenecer al injusto o a la culpabilidad” (ROXIN, C., *Derecho Penal. Parte General*, T. I, cit., p. 970).

¹⁴⁵ Salvo, quizá, BUSTOS RUBIO, quien distingue entre excusas absolutorias en sentido estricto y causas de levantamiento de la pena, mezclando, con ello, la terminología empleada por nuestra Doctrina y la alemana (BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, cit., p. 217).

¹⁴⁶ FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 43. En el mismo sentido, GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., p. 43.

¹⁴⁷ Así, LUZON PEÑA, D.M., “La punibilidad”, cit., p. 839.

¹⁴⁸ Así, por ejemplo, MAPELLI CAFFARENA, para quien las excusas absolutorias coinciden con las causas de levantamiento o anulación de la pena, mientras que las causas de exclusión de la pena se parecen más en nuestro Ordenamiento Jurídico a las condiciones de procedibilidad, unas figuras de naturaleza procesal, en cuyo análisis no conviene detenerse (véase MAPELLI CAFFARENA, B., *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, cit., p. 102).

¹⁴⁹ Mayoritariamente, la Doctrina ha sostenido que las causas de levantamiento de la pena tienen naturaleza personal, es decir, se circunscriben su ámbito de aplicación a los sujetos que adopten el comportamiento descrito por la referida causa y no a otros posibles intervinientes en el delito. Así, entre otros, JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, Vol. II, cit., p. 759; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *Las condiciones objetivas de punibilidad*, cit., p. 93; FARALDO

tratamiento dogmático, el de las causas de levantamiento de la pena, no podría ser más parecido al de las excusas absolutorias, pues ambas tienen como efecto “levantar”¹⁵⁰ o eximir la pena, no necesitan ser abarcadas por el dolo y tampoco exigen elementos subjetivos propios, de lo que se deriva que el error sobre las mismas es irrelevante¹⁵¹.

2.5.2. Ventajas e inconvenientes de concebir la regularización tributaria como causa de levantamiento o anulación de la pena

Los argumentos que sustentan esta tesis doctrinal, acogida por un nutrido número de autores¹⁵², coinciden, *de facto*, con los esgrimidos para sostener que la regularización tributaria es una excusa absoluta. En este sentido y sin perjuicio de lo señalado en su momento respecto de las excusas absolutorias, las razones para defender que la regularización tributaria es una causa de levantamiento o de anulación de la pena podrían ser resumidas del modo siguiente:

1. la inclusión en el art. 305.1 CP del inciso “salvo que hubiere regularizado” no queda vinculada al tipo, sino a la pena, de lo que se deduce que esta es una causa que anula o levanta la pena¹⁵³;
2. esta interpretación de la configuración del tipo del art. 305.1 CP permite fijar y mantener su consumación en los mismos términos que antes de la reforma de 2012 y que se produciría en momentos diferentes atendiendo a las distintas modalidades típicas, pero, en todo caso, sin que se tuviera en cuenta si el sujeto ha regularizado o no¹⁵⁴;
3. de lo anterior se colige que la regularización es un comportamiento realizado después de la consumación del delito, es decir, postdelictivo, lo que hace que conceptualmente pueda ser vinculada con las causas de levantamiento o de anulación de la pena que, como hemos indicado, tienen el mismo carácter¹⁵⁵;

CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 191; ROXIN, C., *Derecho Penal. Parte General*, T. I, cit., pp. 971-972; SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 7ª ed., cit., p. 253. No obstante, hay autores que han empezado a matizar esta afirmación admitiendo la posibilidad de que el carácter objetivo o personal de las causas de levantamiento de la pena no se deriven directamente de su naturaleza jurídica, sino de la redacción y configuración de las concretas cláusulas del Código Penal, por lo que podría darse el caso de que nos encontremos con causas de levantamiento de la pena objetivas. Uno de los supuestos en el que se plantea este problema es, precisamente, en la regularización tributaria del art. 305.4 CP. Véase sobre ello MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., pp. 1073-1078. Este mismo debate existe en torno a las excusas absolutorias. Véase, por todos, con la bibliografía allí mencionada, MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., pp. 187-193.

¹⁵⁰ VON LISZT, F., *Tratado de Derecho Penal*, T. II, 3ª ed., cit., p. 455.

¹⁵¹ Véase, ampliamente, FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 179 y ss. y la bibliografía allí citada.

¹⁵² Recientemente, BERTRÁN GIRÓN, F., *Regularización y delito contra la Hacienda Pública. Cuestiones prácticas*, cit., p. 456 o BUSTOS RUBIO, M., “Delitos contra la Hacienda Pública (arts. 305 y siguientes CP)”, en *Temas prácticos para el estudio del Derecho Penal Económico*, de A. Abadías Selma y M. Bustos Rubio (dirs.), Madrid, 2020, p. 303.

¹⁵³ MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 1081; FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 306.

¹⁵⁴ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 306; CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, cit., s/p.

4. por último, la regularización de este modo concebida resulta compatible con lo declarado en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, pues, en términos estrictos, ya no estaríamos ante una excusa absolutoria¹⁵⁶, sino ante una figura cuyo concepto queda restringido a los actos que se produzcan una vez consumado el delito.

En cuanto a los posibles inconvenientes que podría suscitar esta postura doctrinal, se señala que las causas de levantamiento o de anulación de la pena son elementos de difícil encaje dogmático, debido, en parte, a una más que cuestionada fundamentación¹⁵⁷. Asimismo, se afirma que, tanto esta calificación jurídica como la que pregona que la regularización es una excusa absolutoria, no ofrece soluciones interpretativas coherentes y no resuelven un problema que, según algunos autores, sí vendría a solventar la configuración de la regularización como elemento de la tipicidad o de la antijuridicidad. Se trata de una cuestión que se planteó en su momento por la Doctrina relativa a si los efectos de la regularización tributaria también debían extenderse a un eventual delito de blanqueo de capitales relacionado con el delito fiscal. Esta duda surgió, en nuestra opinión, a raíz de dos modificaciones legislativas del año 2010. Por un lado, la realizada por la Ley 10/2010, de 28 de abril, *de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*, que venía a disponer, en el tercer párrafo de su art. 1.2. d), que la cuota defraudada del delito contra la hacienda pública debía ser considerada (a efectos de la citada ley) como bien procedente de actividad delictiva a efectos de blanqueo de capitales, y la formulada poco después por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, *por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, que, entre otras cuestiones, vino a introducir al art. 301 CP nuevas conductas típicas del delito de blanqueo de capitales, concretamente, la “posesión” y “utilización” de bienes cuyo origen tuvieren una actividad delictiva¹⁵⁸. Ambas modificaciones llevaron a un sector de la Doctrina a postular que la comisión de un delito fiscal podría considerarse “actividad delictiva previa” a efectos del delito de blanqueo de capitales, por lo que la mera posesión o utilización de bienes provenientes del delito fiscal sería constitutiva de un delito de blanqueo¹⁵⁹. En consecuencia, con esta interpretación, serían muchas las ocasiones en las que el delito fiscal iría necesariamente acompañado de un delito de blanqueo de capitales; de allí que también se cuestionara qué pasaría con el delito de blanqueo de capitales en caso de regularización tributaria, habida cuenta que la regularización del delito fiscal comportaría una *autodenuncia* del delito de blanqueo, pero este último no se encuentra expresamente incluido en el ámbito de aplicación del art. 305.4 CP¹⁶⁰.

¹⁵⁵ MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 1073; FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 306; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., cit., p. 697.

¹⁵⁶ CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, cit., s/p.

¹⁵⁷ Sobre el fundamento de las causas de levantamiento de la pena, puede verse, ampliamente, FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 101 y ss.

¹⁵⁸ Sobre las novedades introducidas por esta Ley, puede verse, brevemente, FARALDO CABANA, P., “El blanqueo de capitales tras la reforma de 2010”, en *Revista de Inteligencia*, n. 0, primer trimestre, 2012, pp. 30-33.

¹⁵⁹ Véase, por todos, con bibliografía, BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n. 13, 2011, pp. 1-46; id., *El Delito de Blanqueo de Capitales*, 3ª ed., Cizur Menor, 2012, pp. 369-441.

Pues bien, si se entendiera, tal y como lo hace la Doctrina mayoritaria, que la regularización tributaria constituye una excusa absolutoria o una causa de levantamiento de la pena, tendríamos que concluir que, en estos supuestos, no habría responsabilidad penal por delito fiscal, pero sí por el delito de blanqueo de capitales¹⁶¹, lo que supondría un desincentivo para los obligados tributarios que quisieran poner en regla su situación con Hacienda, disminuyendo, con ello, la función de estímulo que cumple la mencionada figura. Pero, si, por el contrario, se optara por considerar que la regularización tributaria tiene la función de excluir la tipicidad o la antijuridicidad, su concurrencia supondría la ausencia de delito fiscal y, con ello, también la ausencia de “actividad delictiva previa” a efectos del delito de blanqueo de capitales¹⁶², con lo que se eliminarían los “desincentivos” para regularizar.

No cabe duda de que la calificación de la regularización tributaria como elemento que excluye el delito fiscal en el contexto anteriormente expuesto es coherente con la finalidad de estímulo o promoción del cumplimiento de obligaciones fiscales que persigue *de facto* esta institución jurídica. No obstante, ello no es razón suficiente para admitir esta naturaleza jurídica –que, en nuestra opinión, no cuenta con respaldo legal alguno y conduce a consecuencias dogmáticas del todo indeseables–, más aún cuando una parte importante de nuestra Doctrina cuestiona que el delito fiscal pueda considerarse como “actividad delictiva previa” para el delito del art. 301 CP¹⁶³ o, como plantea DEMETRIO CRESPO, existe un concurso de normas entre el art. 305.1 y 301 CP, en el que la aplicación del art. 305 CP sería preferente en virtud del principio de absorción (art. 8.3 CP)¹⁶⁴.

Por todo lo expuesto, no podemos más que compartir las consideraciones de los autores que, como MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ y FARALDO CABANA, defienden que la regularización tributaria es una causa de levantamiento o de anulación de la pena. En nuestra opinión, la clasificación que realiza la Doctrina alemana y que ya ha empezado a ser utilizada también por nuestra Doctrina sobre los elementos que eximen de pena y se sitúan más allá de la tipicidad, antijuridicidad o culpabilidad, resulta más acertada que la mera conceptualización como excusa absolutoria. Mayores problemas se plantearán a la hora de concretar su ubicación sistemática, pero esto también sucede con las excusas absolutorias y es algo de lo que nos ocuparemos más adelante.

¹⁶⁰ Esta hipótesis la plantea, entre otros, MORALES PRATS, F., “Delito de defraudación tributaria y blanqueo de capitales. Reflexiones en supuestos de regularización tributaria con efectos penales”, cit., pp. 895-903.

¹⁶¹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, cit., pp. 41-82.

¹⁶² CASTRO MORENO, A., “Nuevas tendencias sobre el delito de blanqueo: ¿anteblanqueo? Delito fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, cit. pp. 150-152.

¹⁶³ En este sentido, QUINTERO OLIVARES, G., “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 698, 2006, s/p.; BOIX REIG, J., “Delito fiscal vs blanqueo de capitales”, en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, de F. A. García Prats (dir.), Madrid, 2014, pp. 47-50; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales y delito fiscal”, cit., pp. 36-41; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M., “El castigo del autoblanqueo en la reforma penal de 2010. La autoría y la participación en el delito de blanqueo de capitales”, en *III Congreso sobre Prevención y Represión del blanqueo de dinero*, de M. Abel Souto y N. Sánchez Stewart (coords.), Valencia, 2013, pp. 281-299; CASTRO MORENO, A., “Nuevas tendencias sobre el delito de blanqueo: ¿anteblanqueo? Delito fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, cit., pp. 139-154; FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, cit., pp. 41-82; id., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 357-392; FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “El delito previo al delito de blanqueo de capitales, ¿concurso de delitos o agotamiento del delito antecedente?”, en *Revista General de Derecho Penal*, n. 28, 2017, pp. 1-27.

¹⁶⁴ DEMETRIO CRESPO, E., “Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de capitales”, en *Revista Nuevo Foro Penal*, Vol. 12, n. 87, junio-diciembre, 2016, p. 117.

2.6. Otras teorías

Cuando comenzamos a analizar la naturaleza jurídica de la regularización tributaria dijimos que, en mayor o menor medida, la Doctrina se encontraba dividida en torno a tres opciones: elemento de la tipicidad, causa de justificación y, por último, excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena. No obstante, estas no son las únicas teorías planteadas, sino que se pueden encontrar otras, que, a pesar de ser minoritarias, conviene mencionar.

Por un lado, algunos autores plantearon la posibilidad de que la regularización tributaria fuera una condición objetiva de punibilidad¹⁶⁵, algo que finalmente fue descartado porque conceptualmente estas figuras se emplean para fundamentar la punibilidad de un delito, no para excluirlo, tal y como ocurre con la regularización tributaria del art. 305.4 CP.

Por otro lado, resulta interesante la posición defendida por GÓMEZ LANZ, quien considera que la regularización tributaria es una “causa de extinción de la responsabilidad criminal” concreta para el delito fiscal, igual que las contenidas en el art. 130 CP¹⁶⁶. Según este autor, el carácter postdelictivo de la regularización tributaria no significa que esta tenga que ser automáticamente reconducida hacia las causas de exclusión o de levantamiento de la pena, pues también tienen este carácter las causas de extinción de la responsabilidad criminal. Esta posición ha sido cuestionada por BUSTOS RUBIO, quien considera, con razón, que la regularización no puede ser una causa de extinción de responsabilidad por las siguientes razones: primero, porque las causas de extinción de responsabilidad criminal son las que aparecen reguladas en el art. 130 CP, que contiene un catálogo cerrado; segundo, porque estas causas se caracterizan por ser susceptibles de aplicación a todos los delitos del Libro II del Código Penal y, tercero, porque, a diferencia de lo que sucede con el art. 305.4 CP que exime de pena por un comportamiento que el autor del delito realiza voluntariamente, las causas de extinción de responsabilidad criminal “dependen de sucesos, hechos o acontecimientos ajenos a la persona del delito”¹⁶⁷.

3. LA UBICACIÓN SISTEMÁTICA DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Las teorías examinadas sobre la naturaleza jurídica de la regularización tributaria ponen de manifiesto que, si bien esta es una cuestión todavía controvertida, la Doctrina ha alcanzado cierto consenso para vincular esta institución jurídico-penal con las excusas absolutorias y las causas de levantamiento de la pena, incluso después de la LO 7/2012, de 27 de diciembre. Sin embargo, que exista un consenso relativo sobre este aspecto soluciona solo una parte del problema, pues todavía queda pendiente pronunciarse sobre la ubicación sistemática de la regularización tributaria.

Llegados a este punto, el análisis adquiere una complejidad considerable ya que, por una parte, la ubicación sistemática de la regularización tributaria depende de la naturaleza

¹⁶⁵ Así, plantean esta teoría, aunque finalmente la descarten, MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, cit., s/p y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código Penal)”, en *Diario La Ley*, n. 7420, 2014, s/p.

¹⁶⁶ Así, véase GÓMEZ LANZ, J., “Delitos contra la Hacienda Pública: Art. 305.4 CP”, en *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, de F.J. Álvarez García (dir.) y J. Dopico Gómez-Aller (coord.), Valencia, 2013, p. 850; id., “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012”, en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n. 1 (extraordinario), 2013, p. 73. También, en este sentido, GÓMEZ LANZ, J./ OBREGÓN GARCÍA, A., *Derecho Penal. Parte General. Elementos básicos de la teoría del delito*, 2ª ed., Madrid, 2015, p. 192.

¹⁶⁷ BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 155-158.

jurídica que se le atribuya y, por otra parte, también depende de la estructura del delito que sirva de referencia pues, como es sabido, abundan en nuestra Doctrina opiniones diferentes sobre los elementos que integran el concepto del delito y su eventual estructura dogmática¹⁶⁸. Así, simplificando mucho, en la actualidad coexisten posiciones diversas que, en esencia, asumen el concepto de delito y las estructuras y consecuencias sistemáticas del finalismo y del funcionalismo¹⁶⁹. Dentro de estas dos corrientes, que parten de presupuestos filosóficos y emplean métodos de análisis distintos, se pueden distinguir, a su vez, sistemas bipartitos, tripartitos e, incluso, cuatripartitos¹⁷⁰.

Desde la perspectiva que aquí interesa, esto es, la estrictamente estructural, los sistemas bipartitos se caracterizan por sistematizar el delito en dos categorías, “lo injusto” y la “culpabilidad”¹⁷¹; los sistemas tripartitos establecen tres categorías: “tipicidad”, “antijuridicidad” y “culpabilidad”¹⁷²; y, por último, los sistemas cuatripartitos, aunque minoritarios, añaden a lo anterior una cuarta categoría que suele llamarse “punibilidad” o “penalidad”¹⁷³.

A partir de estos modelos y en función de la naturaleza jurídica que se asigne a la regularización tributaria, la ubicación sistemática de esta última podría quedar configurada del siguiente modo.

Si se sostiene, como hemos visto, que la regularización tributaria es un elemento típico o una causa de atipicidad, podríamos concluir que la regularización pasaría a constituir uno de los presupuestos necesarios que han de comprobarse para afirmar la existencia del delito

¹⁶⁸ Según QUINTERO OLIVARES, “la teoría del delito es ante todo una construcción generada por un método, el dogmático, que persigue ofrecer explicaciones lógico-objetivas de lo que es la infracción penal y los elementos jurídicos que la componen, lo que a su vez se desarrolla en diferentes pasos *que son entendidos de manera diversa por cada dirección de pensamiento*”. Asimismo, añade el autor, que “la teoría del delito no es en sí misma una «institución» unitaria del derecho penal, sino una forma científica de explicar el conjunto de condiciones que deben concurrir sobre una conducta humana para que ésta sea legalmente punible, contando con la correspondencia con los principios constitucionales y con el sentir de la ciudadanía. Como todos sabemos, el número de estas condiciones y el orden en que deben colocarse puede variarse, así como su contenido.” Así, QUINTERO OLIVARES, G., *A dónde va el Derecho Penal. Reflexiones sobre las Leyes Penales y los penalistas españoles*, cit., pp. 125 y 162.

¹⁶⁹ Respecto del finalismo, GRACIA MARTÍN señala que, aunque sus presupuestos filosóficos y metodológicos han sido objeto de múltiples críticas, su sistemática todavía queda impregnada en la concepción que mantienen algunos penalistas (así, GRACIA MARTÍN, L., “El finalismo como método sintético real-normativo para la construcción de la Teoría del delito”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n. 6, 2004, p. 1. Sobre la impronta en la Doctrina española del finalismo, véase, asimismo, CEREZO MIR, J., “La influencia de Welzel y del finalismo, en general, en la Ciencia del Derecho penal española y en la de los países iberoamericanos”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, n. 62, 2009, pp. 67-92.

¹⁷⁰ En este sentido, véanse QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., pp. 222-224 o BUSTOS RAMÍREZ, J.J./ HORMAZÁBAL MALARÉE, H., *Lecciones de Derecho Penal*, V. II, Madrid, 1999, p. 17.

¹⁷¹ Véanse, como ejemplo, MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., pp. 157 y ss.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ ARROYO ZAPATERO, L./ GARCÍA RIVAS, N./ FERRÉ OLIVÉ, J.C./ SERRANO PIEDECASAS J.R., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., p. 131; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., cit., p. 245 o LANDECHO VELASCO, C.M./ MOLINA BLÁZQUEZ, C., *Derecho Penal español. Parte General*, 9ª ed., cit., pp. 262 y ss.

¹⁷² Este modelo es el mayoritario en España. Véanse, entre otros, CEREZO MIR, J., *Curso de Derecho Penal español. Parte General*, 5ª ed., T. II, Madrid, 1997, p. 18; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., pp. 215-219; DE LA CUESTA AGUADO, P.M., *Tipicidad e imputación objetiva*, cit., pp. 30-32; RUEDA MARTÍN, M.A., “El concepto de delito”, en *Derecho Penal. Parte General. Introducción y Teoría Jurídica del delito*, de C.M. Casabona, E. Sola Reche y M.A. Boldova Pasamar (coords.), Granada, 2013, pp. 69 y ss.; CUELLO CONTRERAS, J./ MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., pp. 59-60; LUZÓN PEÑA, D.-M., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., Valencia, 2016, *passim*; SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 7ª ed., T. I, cit., pp. 95 y ss.

¹⁷³ Los autores que defienden un sistema cuatripartito –donde la punibilidad sería una cuarta categoría del delito– son escasos en nuestra Doctrina. Véase, por ejemplo, GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 380 y ss.

fiscal, aunque su concreta ubicación dentro del sistema del delito variaría según se opte por un modelo bipartito o tripartito. En el primero de los casos, en el sistema bipartito, tanto si decimos que es un elemento típico o causa de atipicidad como si optamos por configurarla como causa de justificación, la regularización formaría parte de lo injusto. En el segundo caso, si tomamos como punto de referencia el modelo tripartito, la regularización como elemento típico o causa de atipicidad tendría que ser analizada en la tipicidad, mientras que, si fuera una causa de justificación –o, como sostiene ALONSO GALLO, una causa que excluye la antijuridicidad material– pasaría a integrar la antijuridicidad.

Por último, si la regularización fuera una excusa absolutoria o una causa de levantamiento de la pena, su ubicación sistemática sería distinta según se opte por un concepto de delito u otro y, en definitiva, según el papel que se atribuya a la punibilidad. Ubicar el debate de la regularización tributaria en la punibilidad significa, por tanto, adentrarnos en un tema muy interesante sobre el que la Doctrina todavía no ha alcanzado el nivel de desarrollo deseado. A pesar de la escasa atención que ha recibido la punibilidad o alguno de los elementos que se le atribuye, sobre todo si la comparamos con la que han tenido otras categorías delictivas –tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad–¹⁷⁴, no puede negarse el valor de los trabajos que, en mayor o menor medida, han tratado de fundamentar y delimitar sus contornos. En este sentido, en las últimas décadas, se ha podido apreciar un renovado interés por este tema gracias a múltiples y constantes aportaciones doctrinales, tanto en trabajos específicos sobre algunos de los elementos de la punibilidad como en la inmensa mayoría de tratados de Parte General¹⁷⁵.

Una primera revisión de la literatura especializada revela, no obstante, que muchos aspectos de la punibilidad siguen siendo controvertidos, en la medida en que, según hemos adelantado, aún se cuestiona su concepto¹⁷⁶, si es o no una categoría dogmática¹⁷⁷ y, en ese

¹⁷⁴ Tal y como indica BACIGALUPO ZAPATER, para quien “el desarrollo de la dogmática de lo injusto culpable ha alcanzado en la actualidad un alto grado de evolución conceptual”, muy lejos del que ha conseguido la punibilidad cuya función y fundamento “han sido descuidadas y permanecen en la oscuridad” (BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, cit., p. 48).

¹⁷⁵ Sirva de ejemplo, por ahora, los trabajos citados en la nota 262. En este sentido, se podría decir que el panorama doctrinal sobre el que advertía BACIGALUPO ZAPATER a principios de los años 80 del pasado siglo –en el que la punibilidad no había recibido apenas atención– ha cambiado notablemente (BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, cit., p. 45).

¹⁷⁶ Sirvan como ejemplo para respaldar nuestra afirmación las palabras de DEL ROSAL quien advertía en 1972 de las diferentes acepciones que pueden existir sobre el término punibilidad. Según el autor, la “punibilidad” o “punible” puede entenderse o bien como conminación penal del delito o posibilidad de imponer una pena –por parte del Estado como expresión del *ius puniendi*– o bien como una característica más del delito, esto es, una categoría dogmática que se integra en la teoría general del delito (DEL ROSAL, J., *Tratado de Derecho Penal Español. Parte General*, V. II, Madrid, 1972, pp. 259-263, cursiva en el original). Esta dicotomía entre el término “punible” y “punibilidad” se mantiene en la actualidad y, como veremos, en ocasiones se confunde con otra expresión frecuentemente empleada como “penalidad”. Pueden verse en el mismo sentido, JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado de Derecho Penal. Volumen VII. El delito y su exteriorización*, 3ª ed., cit., p. 107; COBO DEL ROSAL, M., “La punibilidad en el sistema de la Parte general del Derecho penal español”, cit., pp. 23 y ss.; COBO DEL ROSAL, M./ VIVES ANTÓN, T.S., *Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., Valencia, 1987, pp. 179 y ss. o MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte General*, 5ª ed., cit., pp. 651 y ss.

¹⁷⁷ Mientras autores como BACIGALUPO ZAPATER, MARTÍNEZ PÉREZ o GARCÍA PÉREZ consideran que la punibilidad merece ser considerada categoría dogmática (BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, cit., pp. 157 y ss.; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *Las condiciones objetivas de punibilidad*, cit., pp. 108 y ss.; GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 69 y ss.), otros opinan que algunos de los elementos que tradicionalmente se han asignado a la punibilidad pueden ser reconducidos al injusto, es decir, a las demás categorías del delito. En este sentido puede verse MIR PUIG para quien la punibilidad no es una “categoría unitaria” toda vez que solo se encuentran fuera de lo injusto las “excusas absolutorias” o las “causas personales de exclusión o de levantamiento de la pena”, no así las condiciones objetivas de punibilidad que “afectan al carácter penal de la antijuridicidad del hecho y de ellas depende, pues, el injusto penal” (MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., pp. 153-155).

caso, si forma parte o no del concepto de delito¹⁷⁸ o cuál es su fundamento¹⁷⁹. Asimismo, tampoco hay acuerdo sobre los elementos que la integran, sus características y criterios de pertenencia o la función que estos deben desempeñar en relación con el delito y con la pena¹⁸⁰. En contraposición a lo anterior, los puntos de encuentro o de consenso en relación con la punibilidad son limitados. Básicamente, la Doctrina coincide, salvo escasas excepciones, en el punto de partida que consiste en el reconocimiento de la existencia de algunos elementos de las normas penales que, por distintas razones, no pertenecen al injusto culpable¹⁸¹ y que estos elementos son los que se estudian en la punibilidad¹⁸².

No es este el lugar para analizar en profundidad todas las cuestiones controvertidas mencionadas, pues consideramos que ello haría que nos excediéramos en la extensión del presente trabajo, en el cual aspiramos, al menos en esta parte, poner de manifiesto las dificultades derivadas de ubicar la regularización tributaria en el seno de la punibilidad.

¹⁷⁸ Coexisten en la actualidad distintas opiniones sobre si la punibilidad es una categoría dogmática que integra o no el concepto de delito o si, por el contrario, esta sería más bien una circunstancia que se debe estudiar en relación con la pena. Sobre la naturaleza de este debate puede verse ampliamente BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, cit., pp. 137 y ss.; PÉREZ GARCÍA, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 69 y ss. o MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., pp. 23 y ss.).

¹⁷⁹ Así, BACIGALUPO ZAPATER sostenía en 1983 que “tanto la función como la fundamentación de la categoría de la punibilidad han sido descuidadas y permanecen en la oscuridad” (BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, cit., p. 48). Si bien desde entonces el tema ha sido objeto de una profunda revisión, ese sentimiento de confusión parece seguir imperando en la literatura actual. Recientemente ha sido puesto de manifiesto por FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Punibilidad y proceso penal”, cit., pp. 5 y ss.; MELENDO PARDOS, M., “La punibilidad como elemento del delito”, cit., p. 682; MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., p. 154; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., p. 379.

¹⁸⁰ En las últimas décadas la Doctrina ha ido atribuyendo a la punibilidad elementos de distinta naturaleza y contornos difusos: condiciones objetivas de punibilidad o penalidad, excusas absolutorias, causas personales de exclusión de la pena, causas personales de levantamiento o anulación de la pena, causas de extinción de la pena o causas de perseguibilidad o procedibilidad, entre otras. Así lo ha referido DE VICENTE REMESAL para quien “bajo el epígrafe genérico «presupuestos de la punibilidad fuera del injusto y la culpabilidad», «causas de exclusión de la pena», «excusas absolutorias», «punibilidad» o «penalidad», entre otros, se incluyen supuestos de la mayor variedad cuya repercusión de la pena obedece a las más diversas interpretaciones, pero coincidentes por lo general en un punto: en que se encuentran más allá del injusto y de la culpabilidad. Que la relevancia que estos casos suponen frente a la pena obedece necesariamente a una amalgama de criterios, es algo que se comprende fácilmente echando una ojeada a los supuestos que en torno a la «punibilidad» se aglomeran. La dificultad de encontrar un acomodo sistemático adecuado desemboca en muchas ocasiones en la decisión de relegar estos supuestos a un lugar que, como observa Bottke, podría calificarse de vía de escape, lugar de huida o de exilio. En cualquier caso, aunque se diera en principio por válida la ubicación conjunta en la punibilidad, faltan en ella los criterios necesarios para una adecuada sistematización de los dispares supuestos que alberga.” (DE VICENTE REMESAL, J., *El comportamiento postdelictivo*, cit., p. 316). Entre las distintas figuras mencionadas, destacan las condiciones objetivas de punibilidad que son conocidas tanto en el sistema penal alemán como en el italiano y el español. Las demás, sin embargo, pertenecen solo a alguno de ellos como, por ejemplo, las causas personales de exclusión y de levantamiento o anulación de la pena, que provienen del sistema germano. Sobre estas últimas, véase FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 23 y ss.

¹⁸¹ El punto de partida indicado no constituye una proposición infundada o aparente, sino que ha quedado demostrado en distintos trabajos doctrinales dedicados a analizar y, después, corroborar que efectivamente existen en el Código penal elementos de dudosa clasificación que difícilmente pueden ser reconducidos hacia alguna de las categorías delictivas tradicionales. Un primer análisis de estos elementos ya existía en el Tratado de Jiménez de Asúa y, en menor medida, también fue puesta de manifiesto por COBO DEL ROSAL, M., “La punibilidad en el sistema de la Parte General del Derecho penal español”, cit., pp. 40 y ss. Posteriormente esta tarea fue emprendida por MARTÍNEZ PÉREZ, C., *Las condiciones objetivas de punibilidad*, cit., pp. 141 y ss.; GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 103 y ss.; FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 205 y ss. y, más recientemente, MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 73 y ss.

¹⁸² Hay que precisar, en este punto, que la punibilidad no es la única categoría en la que se ubican las excusas absolutorias, sino que algunos autores, como BACIGALUPO ZAPATER, consideran que las excusas absolutorias forman parte de la responsabilidad; una categoría del delito que podría denominarse “híbrida” por englobar tanto los elementos tradicionales que la Doctrina mayoritaria suele estudiar en la culpabilidad como las llamadas excusas absolutorias (véase BACIGALUPO ZAPATER, E., *Principios de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., Madrid, 1990, pp. 164-165).

En este sentido, la Doctrina parece encontrarse dividida, principalmente, en dos sectores. Así, mientras un primer sector minoritario¹⁸³ concibe la punibilidad como una categoría esencial y, por tanto, necesaria para la existencia de delito, otro sector mayoritario defiende que no forma parte del delito¹⁸⁴. Dentro de este último sector, pueden distinguirse, a su vez, dos posiciones¹⁸⁵: una primera, que considera la punibilidad como una categoría accidental y, por tanto, no esencial del delito o un presupuesto de la pena y, una segunda, que concibe la punibilidad como una forma de agrupar el análisis de elementos de naturaleza heterogénea ajenas al delito que aparecen de forma residual o accesorio en algunos preceptos del Código Penal y que pueden fundamentar o excluir la imposición de pena¹⁸⁶. En este último caso, no se trataría de una nueva categoría que integra el delito, sino de un término lingüístico o unidad conceptual bajo el que se estudian los elementos que son ajenos al delito y que pueden excluir la imposición de una pena.

Si este es el panorama doctrinal sobre la ubicación sistemática de la punibilidad, la regularización tributaria entendida como excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena –elementos que, según la Doctrina mayoritaria pertenecen a la punibilidad– podría ser analizada en distintos lugares de la Teoría Jurídica del delito. Así, por una parte, aunque pertenezca a la punibilidad, podría ser considerada uno de los presupuestos necesarios para la existencia del delito fiscal. Por otra parte y finalizando si se opta por la concepción mayoritaria y que nosotras compartimos, podría concluirse que la regularización tributaria es

¹⁸³ Véanse, así CUELLO CALÓN, E., *Derecho Penal*, T. I., 14ª ed., Barcelona, 1964, pp. 593 y ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E./ HUERTA TOCILDO, S., *Derecho Penal. Parte General. Teoría Jurídica del Delito*, 2ª ed., Madrid, 1986, pp. 21 y 385; GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 380 y ss.; LANDECHO VELASCO, C.M./ MOLINA BLÁZQUEZ, C., *Derecho Penal español. Parte General*, 9ª ed., cit., pp. 217 y 433; NÚÑEZ FERNÁNDEZ, J., *Sobre punibilidad, terrorismo, víctimas y pena*, cit., pp. 94-97. También parece ser esta la posición que adopta DÍEZ RIPOLLÉS, para quien “la punibilidad constituye la última categoría de la infracción penal, a verificar una vez se ha comprobado la concurrencia de las categorías precedentes” de tal forma que esta quedaría configurada como “una categoría más de la infracción penal, de rango similar a las restantes, con un contenido propio y diferenciado” (DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., “La categoría de la punibilidad en el Derecho Penal español”, cit., p. 525).

¹⁸⁴ Sin perjuicio de las particularidades que cada autor presenta a la hora de exponer la sistemática del delito y que, en ocasiones, no hablan de punibilidad, sino a “otros presupuestos de la pena” o a “la penalidad”, pueden citarse como defensores de esta posición doctrinal a los siguientes: JESCHECK, H.-H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, T. I, traducción de la 3ª edición alemana y adiciones de derecho español realizada por S. Mir Puig y F. Muñoz Conde, 1981, pp. 263 y ss.; QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., pp. 446 y ss.; MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 428; MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., cit., pp. 153-155; DE LA CUESTA AGUADO, P.M., *Tipicidad e imputación objetiva*, cit., p. 31; CERESO MIR, J., *Curso de Derecho Penal español. Parte General*, 5ª ed., T. II, cit., p. 18; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ ARROYO ZAPATERO, L./ GARCÍA RIVAS, N./ FERRÉ OLIVÉ, J.C./ SERRANO PIEDECASAS, J.R., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., p. 267; HIGUERA GUIMERA, J.F., *Las excusas absolutorias*, cit., p. 190; MAPELLI CAFFARENA, B., *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, cit., pp. 50-57; FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 178; GÓMEZ RIVERO, M.C., “La norma penal”, en *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., de M.C. Gómez Rivero (dir.), Madrid, 2015, p. 42; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., cit., p. 228; BUSTOS RAMÍREZ, J.J./ HORMAZÁBAL MALARÉE, H., *Lecciones de Derecho Penal*, V. II, cit., p. 21; CUELLO CONTRERAS, J./ MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., cit., pp. 59-60; MORENO-TORRES HERRERA, M.R., “La punibilidad”, cit., pp. 865-867; RUEDA MARTÍN, M.A., “El concepto de delito”, cit., pp. 78-79; LUZÓN PEÑA, D-M., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., cit., p. 555; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, cit., pp. 24-30; MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, cit., pp. 53-57; GÓMEZ LANZ, J./ OBREGÓN GARCÍA, A., *Derecho Penal. Parte General. Elementos básicos de la teoría del delito*, 2ª ed., cit., p. 189; BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, cit., p. 199.

¹⁸⁵ LUZÓN PEÑA, D-M., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., cit., p. 555.

¹⁸⁶ De este modo lo expresan, por ejemplo, MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN, que prefieren hablar de penalidad y no punibilidad, por ser el primero de los términos más “neutral” (MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., cit., p. 428) o MARTÍNEZ PÉREZ, C., *Las condiciones objetivas de punibilidad*, cit., p. 115. En un sentido similar apunta QUINTERO OLIVARES, para quien la punibilidad “podría definirse como el cumplimiento de los presupuestos legalmente necesarios para que un injusto culpable pueda ser castigado” (cursiva en el original). QUINTERO OLIVARES, G., *Parte General del Derecho Penal*, 2ª ed., cit., p. 443.

una cuestión de la que no depende la existencia del delito fiscal y que se analiza junto a otros presupuestos de la pena.

4. CONCLUSIONES

I. De lo expuesto queda de manifiesto que el panorama Doctrinal sobre la naturaleza jurídica y ubicación sistemática de la regularización tributaria ha cambiado de forma notoria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, pues son cada vez más los autores que defienden que el art. 305.4 CP ya no contiene una excusa absolutoria, sino más bien una cláusula que excluye la tipicidad. Tanto es así que incluso el Tribunal Supremo ha llegado a afirmar que la regularización tributaria se ha convertido en una especie de “causa sobrevenida de atipicidad”. Desde la perspectiva de este sector doctrinal, todavía minoritario, la LO 7/2012, de 27 de diciembre, ya no permite que la regularización sea concebida como una excusa absolutoria, toda vez que, ahora, el art. 305.1 CP contiene una referencia a la regularización tributaria y, además, el art. 305.4 CP ha dejado de hacer mención a la exención de responsabilidad penal. Estos cambios en el precepto, permiten sostener, según se afirma en la propia Exposición de Motivos de la mencionada ley, que la regularización tributaria hace desaparecer el injusto, pues, por un lado, neutraliza el desvalor de acción y de resultado y, por otro, “pone fin a la lesión provisional al bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias”. Estos mismos argumentos, sirven a otros autores para postular que la regularización tributaria opera como causa de exclusión de la antijuridicidad, aunque se mantienen las dudas doctrinales sobre si excluye la antijuridicidad formal –como causa de justificación– o la antijuridicidad material, o ambas.

Muchas son las objeciones que podrían hacerse a las tesis que defienden que la regularización tributaria es una causa de exclusión de la tipicidad o de la antijuridicidad, no solo por sus premisas, sino también por sus consecuencias dogmáticas, que parecen haber sido obviadas por los defensores de ambas teorías.

En primer lugar, es preciso remarcar que los cambios que la LO 7/2012, de 27 de diciembre, ha efectuado en el art. 305 CP no tienen un sentido unívoco, pues, en lugar de comportar un cambio de naturaleza jurídica, también sería posible interpretar que, al igual que sucedía antes de la reforma, la regularización tributaria afectaría únicamente a la pena, pues lo que en realidad se deduce del art. 305.1 y 4 CP es que, en caso de que el obligado tributario regularice su situación tributaria, no se impondrá la pena prevista.

En segundo lugar, la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, tantas veces utilizada para defender las tesis a las que nos estamos refiriendo, posee, según nuestra opinión, escaso valor interpretativo, pues, aunque en ella se precise que el art. 305.4 CP ya no contiene una excusa absolutoria, ofrece escasas pistas acerca de cuál sería su nueva naturaleza jurídica. A tales efectos, no parece suficientemente aclaratoria la afirmación de que la regularización tributaria neutraliza el desvalor de acción y de resultado o que hace desaparecer el injusto –que, ciertamente, podría apuntar a la tipicidad o a la antijuridicidad–, si, pocas líneas después, afirma que la regularización se produce tras la consumación del delito fiscal, es decir, después de que se hayan cumplido todos los elementos típicos.

En tercer lugar, también podría señalarse que, conceptualmente, la regularización tributaria guarda escaso parecido con las causas de justificación, pues estas últimas se construyen sobre permisos que el Ordenamiento Jurídico otorga, excepcionalmente, para la realización una conducta típica, los cuales, además, han de concurrir en ese preciso momento y no con posterioridad, como ocurre con la regularización. Mayores dudas nos plantea la

posibilidad de que una cláusula postconsumativa, como la regularización tributaria, pueda revertir la lesión al bien jurídico o que sea posible, tal y como afirma la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que la defraudación fiscal cause una lesión provisional al bien jurídico.

Finalmente, más discutibles aún nos parecen las consecuencias dogmáticas de aceptar que la regularización sea un elemento típico, pues, con ello, se alteraría el momento de la consumación del delito, que se postergaría hasta que se pudiera comprobar la ausencia de regularización tributaria, esto es, hasta que el delito fuera detectado por las autoridades. Un momento consumativo tan tardío incidiría, a su vez, sobre el plazo de prescripción del delito, que se vería aumentado considerablemente, llegando a ser, incluso, en algún supuesto, imprescriptible.

En definitiva, no cabe asumir posiciones que no se adecúan ni al derecho positivo ni a las categorías dogmáticas del concepto dogmático de delito.

II. La Doctrina mayoritaria considera que la regularización tributaria del art. 305.4 CP es una excusa absolutoria. Son excusas absolutorias aquellas cláusulas del Código Penal que describen situaciones personales o conductas del sujeto y que, en palabras de MIR PUIG, “no afectan a la objetiva relevancia penal del hecho” y, en cuya presencia, no se impone la pena prevista porque afectan a la punibilidad, pero no al delito en sí.

Las excusas absolutorias cuentan, por lo general, con escasos criterios de pertenencia, lo que hace que sea difícil identificarlas. Aun así, se trata de figuras que aparecen previstas, de forma puntual, en algunos preceptos del Código Penal y que describen situaciones personales del sujeto. Pueden ser coetáneas al delito o sobrevenidas y, con alguna opinión en contra, la presencia de excusas absolutorias no afecta a la tipicidad ni a la antijuridicidad de la conducta y tampoco a la culpabilidad del sujeto, lo que significa que su presencia no es necesaria para la consumación del delito y, por ello, tampoco deben ser abarcadas por el dolo. Además, las excusas absolutorias no exigen ningún elemento subjetivo o intencional propio, de lo que cabe deducir que el error sobre las mismas es irrelevante. Así formuladas, las excusas absolutorias se ubican dogmáticamente en la categoría de la punibilidad. En consecuencia, la apreciación de una excusa absolutoria exime de pena y este efecto se proyecta únicamente sobre el sujeto en el que concurre la circunstancia personal o que realiza el comportamiento que exige dicha exención.

La tesis que defiende que la regularización tributaria del art. 305.4 CP es una excusa absolutoria ha sido puesta en tela de juicio por quienes defienden una concepción más restrictiva de las excusas absolutorias –que permitiría calificar como tal únicamente a las que fueran concomitantes al delito, pero no a las posteriores, como es el caso de la regularización– o quienes pretenden extender los efectos de la regularización a los partícipes del delito, en contra de la naturaleza personal de las excusas absolutorias. Para solucionar estas críticas o eventuales efectos no deseados de la consideración de la cláusula del art. 305.4 CP como una excusa absolutoria, cobran fuerza quienes, en nuestra opinión con buenos argumentos, defienden que nos encontramos ante una causa de levantamiento o anulación de la pena.

Las causas de levantamiento o de anulación de la pena son figuras procedentes del Derecho Penal alemán que se utilizan para designar, según JESCHECK, las “circunstancias que no se producen hasta después de la comisión de la acción punible y que eliminan con carácter retroactivo la punibilidad ya surgida”. Más allá de la cuestión meramente terminológica, las causas de levantamiento o de anulación de la pena, procedentes de la Doctrina alemana, permiten identificar supuestos que eliminan la punibilidad que se generaría con la consumación del delito, con posterioridad a dicha consumación y con carácter retroactivo. Así conceptualizados, se adecúan perfectamente al funcionamiento de la cláusula de la

regularización tributaria del art. 305.4 CP y, aun siendo un argumento, sin duda, no esencial, no sería incompatible con la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que solo rechaza la posibilidad de que la regularización sea una excusa absolutoria, no así una causa de levantamiento o anulación de la pena –dicho sea esto con todas las precauciones–.

Aunque las causas de levantamiento o anulación de la pena, como categoría dogmática independiente de las excusas absolutorias, no está definitivamente asentada en la Doctrina, sí comparten algunas de sus características, pues sirven para identificar supuestos que eximen de pena por razones que no concurren en el momento de la consumación del delito.

III. Las discrepancias doctrinales sobre la naturaleza jurídica se extienden a la determinación de la ubicación sistemática de la regularización tributaria en el Concepto dogmático de delito. Evidentemente, esta cuestión viene condicionada por la estructura del delito del que se parta, pero también por la naturaleza jurídica que se le atribuya a la regularización. De este modo y partiendo de una estructura tripartita del delito, la regularización tributaria podría ubicarse en las siguientes categorías dogmáticas:

Si se considera que la regularización es un elemento típico –o una causa de atipicidad–, se ubicaría en la tipicidad junto a los demás elementos típicos del delito fiscal. En caso de que se tratara de una causa de justificación o de una causa de exclusión de la antijuridicidad material, la regularización tributaria debería ser analizada en sede de antijuridicidad. Si se entendiera, por el contrario, que es una excusa absolutoria o una causa de levantamiento o anulación de la pena, la respuesta no podría ser tan categórica, ya que la ubicación sistemática de estas dos figuras depende, en parte, de la concepción que se tenga sobre la punibilidad.

Por nuestra parte, consideramos que la cláusula contenida en el art. 305.4 CP, en relación con el apartado primero del mismo precepto, es una causa de levantamiento de la pena que se ubicaría en la categoría dogmática de la punibilidad; categoría inmediatamente posterior a la culpabilidad y externa al propio Concepto tripartito de delito integrado por la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

- ABASCAL JUNQUERA, A., “Los nuevos delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. La reforma del Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Práctica penal: cuaderno jurídico*, n. 71, 2013, pp. 16-24.
- ACALE SÁNCHEZ, M./ GONZÁLEZ AGUDELO, G., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal. Parte Especial*, T. IV, de J.M. Terradillos Basoco (coord.), Ed. Iustel, Madrid, 2012, pp. 177-236.
- ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, n. 34, 2013, pp. 15-38.
- ÁLVAREZ MORENO, A., “Los delitos contra la Seguridad Social”, en *Tribuna Social*, n. 67, 1996, pp. 38-48.
- APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.
- ASÚA BATARRITA, A., “Causas de exclusión o de restricción de la punibilidad de fundamento jurídico constitucional”, en *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, de J. Cerezo Mir, R. F. Suárez Montes, A. Beristain Ipiña, C. M. Romeo Casabona (edits.), Ed. Comares, Granada, 1999, pp. 221-244.
- AYALA GÓMEZ, I., “Delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social”, en *Memento práctico. Penal económico y de la empresa*, de I. Ayala Gómez e I. Ortiz de Urbina Gimeno (coords.), Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2016-2017, pp. 729-754.

- BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal”, en *Curso de Derecho Penal económico*, 2ª ed., de E. Bacigalupo (dir.), Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 473-501.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., “El error sobre las excusas absolutorias”, en *Derecho Penal y Criminología*, n. 26, 1977-1978, pp. 3-23.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”, en *Diario La Ley*, n. 8637, 2013.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., *Delito y punibilidad*, Ed. Civitas, Madrid, 1983.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., *Principios de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., Ed. Akal, Madrid, 1990.
- BAJO FERNÁNDEZ, M./ BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.
- BAJO FERNÁNDEZ, M./ BACIGALUPO, S., *Derecho Penal Económico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2001.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./ ARROYO ZAPATERO, L./ GARCÍA RIVAS, N./ FERRÉ OLIVÉ, J.C./ SERRANO PIEDECASAS, J.R., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., Ed. La Ley, Barcelona, 1999.
- BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, en *Carta Tributaria*, n. 20, 2012, s/p.
- BERTRÁN GIRÓN, F., *Regularización y delito contra la Hacienda Pública. Cuestiones prácticas*, Ed. Dykinson, Madrid, 2021 <https://doi.org/10.2307/j.ctv20hctr1>
- BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, n. 14, 2000, pp. 5-46.
- BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n. 13, 2011, pp. 1-46.
- BLANCO CORDERO, I., *El Delito de Blanqueo de Capitales*, 3ª ed., Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2012.
- BOIX REIG, J., “Delito fiscal vs blanqueo de capitales”, en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, de F. A. García Prats (dir.), Ed. Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 2014, pp. 47-50.
- BOIX REIG, J., “Reflexiones sobre la reforma del delito fiscal”, en *Boletín de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*, n. 14, 2013, pp. 365-372.
- BOIX REIG, J./ GRIMA LIZANDRA, V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal. Parte Especial*, V. II, de J. Boix Reig (dir.), Ed. Iustel, Madrid, 2020, pp. 803-866.
- BOIX REIG, J./ MIRA BENAVENT, J., *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- BRANDARIZ GARCÍA, J.A., *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Comares, Granada, 2005.
- BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., aumentada, corregida y puesta al día por H. Hormazábal Malarée, Ed. PPU, Barcelona, 1994.
- BUSTOS RAMÍREZ, J.J./ HORMAZÁBAL MALARÉE, H., *Lecciones de Derecho Penal*, V. II, Ed. Trotta, Madrid, 1999.
- BUSTOS RUBIO, M., “Delitos contra la Hacienda Pública (arts. 305 y siguientes CP)”, en *Temas prácticos para el estudio del Derecho Penal Económico*, de A. Abadías Selma y M. Bustos Rubio (dirs.), Ed. Colex, Madrid, 2020, pp. 295-316.
- BUSTOS RUBIO, M., “La regularización del fraude contra la seguridad social en España: un ejemplo de comportamiento postdelictivo”, en *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 4, 2017, pp. 251-261.
- BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, en *Estudios penales y criminológicos*, n. 35, 2015, pp. 189-238.

- BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Quincena Fiscal*, n. 3, 2013, s/p.
- CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 155, 2012, pp. 1-21.
- CASTRO MORENO, A., “Nuevas tendencias sobre el delito de blanqueo: ¿antebanqueo? Delito fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, en *Corrupción y delito: aspectos de Derecho penal español y desde la perspectiva comparada*, de A. Castro Moreno (dir.), P. Otero González (dir.) y A. M. Garrocho Salcedo (coord.), Ed. Dykinson, Madrid, 2017, 139-154.
- CEREZO MIR, J., “La influencia de Welzel y del finalismo, en general, en la Ciencia del Derecho penal española y en la de los países iberoamericanos”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, n. 62, 2009, pp. 67-92.
- CEREZO MIR, J., *Curso de Derecho Penal español. Parte General*, 5ª ed., T. II, Ed. Tecnos, Madrid, 1997.
- CEREZO MIR, J., *Derecho Penal. Parte General – Lecciones*, 2ª ed., Ed. Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 2000.
- CHAZARRA QUINTO, M.A., *Delitos contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.
- COBO DEL ROSAL, M., “La punibilidad en el sistema de la Parte general del Derecho penal español”, en *Estudios penales y criminológicos*, n. 6, 1981-1982, pp. 9-54.
- COBO DEL ROSAL, M./ VIVES ANTÓN, T.S., *Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1987.
- COCA VILA, I., “Protección de las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte General y Especial*, de J.M. Silva Sánchez (dir.) y R. Robles Planas (coord.), Ed. Atelier, Barcelona, 2020, pp. 571-638.
- CUELLO CALÓN, E., *Derecho Penal*, T. I., 14ª ed., Ed. Bosch, Barcelona, 1964.
- CUELLO CONTRERAS, J./ MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 2ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2014.
- CUGAT MAURI, M./ BAÑERES SANTOS, F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Derecho Penal español. Parte Especial*, Vol. II, de F. J. Álvarez García (dir.), A. Manjón-Cabeza Olmeda y A. Ventura Püschel (coords.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 793-880.
- DE JUAN I CASADEVALL, J./ DEL CAMINO GARCÍA LLAMAS, M., “Arts. 305-310: Delitos contra la Hacienda Pública”, en *Delitos societarios, de la receptación, y contra la Hacienda Pública*, de VV.AA., Ed. Bosch, Barcelona, 1998, pp. 265-415.
- DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “El fundamento de la justificación”, en *Represión penal y Estado de Derecho. Homenaje al Profesor Gonzalo Quintero Olivares*, de F. Morales Prats, J.M. Tamarit Sumalla y R. García Albero, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2018, pp. 313-328.
- DE LA CUESTA AGUADO, P.M., *Tipicidad e imputación objetiva*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- DE LA MATA BARRANCO, N., “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, de J.C. Carbonell Mateu (coord.), Ed. Dykinson, Madrid, 2005, pp. 301-326.
- DE LA MATA BARRANCO, N.J., “Cumplimiento fiscal, regularización tributaria y responsabilidad penal”, en *Almacén de Derecho*, 06/09/2016, s/p.
- DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las Reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas”, en *Revista General de Derecho Penal*, n. 26, 2016, pp. 1-43.
- DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Derecho Penal del Trabajo. Los delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

- DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Los delitos contra la Seguridad Social y el Código Penal de la Democracia*, Ed. Ibidem, Madrid, 1996.
- DE VICENTE REMESAL, J., *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985.
- DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, en *Diario La Ley*, n. 7997, 2013, s/p.
- DEL ROSAL, J., *Tratado de Derecho Penal Español. Parte General*, Vol. II, Ed. Darro, Madrid, 1972.
- DEMETRIO CRESPO, E., “La punibilidad”, en *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal*, de I. Berdugo Gómez de la Torre (coord.), Vol. 2, Ed. Iustel, Madrid, 2010, pp. 359-372.
- DEMETRIO CRESPO, E., “Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de capitales”, en *Revista Nuevo Foro Penal*, Vol. 12, n. 87, junio-diciembre, 2016, pp. 99-119.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M., “El castigo del autoblanqueo en la reforma penal de 2010. La autoría y la participación en el delito de blanqueo de capitales”, en *III Congreso sobre Prevención y Represión del blanqueo de dinero*, de M. Abel Souto y N. Sánchez Stewart (coords.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 281-299.
- DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., “La categoría de la punibilidad en el Derecho Penal español”, en *Estudios de Derecho Penal. Homenaje al Profesor Santiago Mir Puig*, de J.M. Silva Sánchez, J.J. Queralt Jiménez, M. Corcoy Bidasolo, M.T. Castiñeira Palou (coords.), Ed. B de F, Uruguay, 2017, pp. 523-537.
- DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., *Derecho Penal español. Parte General*, 4ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris*, n. 181-182, 2012, pp. 12-16.
- FARALDO CABANA, P., “El blanqueo de capitales tras la reforma de 2010”, en *Revista de Inteligencia*, n. 0, primer trimestre, 2012, pp. 30-33.
- FARALDO CABANA, P., *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- FERÁNDEZ BERMEJO, D., “Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. 73, n. 1, 2020, pp. 601-641.
- FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “El delito previo al delito de blanqueo de capitales, ¿concurso de delitos o agotamiento del delito antecedente?”, en *Revista General de Derecho Penal*, n. 28, 2017, pp. 1-27.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Punibilidad y proceso penal”, en *Revista General de Derecho Penal*, n. 10, 2008, pp. 1-16.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n. 372, 2014, pp. 41-82.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.
- GALÁN MUÑOZ, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Manual de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, 2ª ed., de A. Galán Muñoz y E. Núñez Castaño, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 239-260.
- GALLEGO SOLER, J.I., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 1/2015 y LO 2/2015*, de M. Corcoy Bidasolo, S. Mir Puig (dirs.) y J.S. Vera Sánchez (coord.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pp. 1056-1095.
- GALLEGO SOLER, J.I./ DÍAZ MORGADO, C., “Delito fiscal (arts. 305-305 bis)”, en *Manual de Derecho Penal Económico y de Empresa. Parte General y Parte Especial*, T. II, de M. Corcoy Bidasolo y V. Gómez Martín (dirs.) y C. Díaz Morgado (coord.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 454-466.
- GARCÍA PÉREZ, O., “Sobre el estado actual del debate en torno a la punibilidad”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, n. 39, 2019, pp. 709-753.
- GARCÍA PÉREZ, O., *La Punibilidad en el Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- GÓMEZ LANZ, J., “Delitos contra la Hacienda Pública: Art. 305.4 CP”, en *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, de F.J. Álvarez García (dir.) y J. Dopico Gómez-Aller (coord.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 841-853.

- GÓMEZ LANZ, J., “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012”, en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n. 1 (extraordinario), 2013, pp. 53-80.
- GÓMEZ LANZ, J./ OBREGÓN GARCÍA, A., *Derecho Penal. Parte General. Elementos básicos de la teoría del delito*, 2ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2015.
- GÓMEZ PAVÓN, P., “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en *Libro homenaje al Prof. Luís Rodríguez Ramos*, de F.J. Álvarez García, M.A. Cobos Gómez de Linares, P. Gómez Pavón, A. Manjón-Cabeza Olmeda, A. Martínez Guerra (coords), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 567-602.
- GÓMEZ RIVERO, M.C., “La norma penal”, en *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., de M.C. Gómez Rivero (dir.), Ed. Tecnos, Madrid, 2015 pp. 33-50.
- GÓMEZ RIVERO, M.C., *El fraude de subvenciones*, 2ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.
- GRACIA MARTÍN, L., “El finalismo como método sintético real-normativo para la construcción de la Teoría del delito”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n. 6, 2004, pp. 1-22.
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio”, en *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 239, marzo 1996, pp. 1-7.
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M./ BARBADILLO VILLANUEVA, B., “El delito fiscal y la exclusión de la responsabilidad criminal”, en *Economist&Jurist*, Vol. 26, n. 219, 2018, pp.18-23.
- HIGUERA GUIMERA, J.F., “Las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias”, en *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, de J. Cerezo Mir, R. F. Suárez Montes, A. Beristain Ipiña y C. M. Romeo Casabona (edits.), Granada, 1999.
- HIGUERA GUIMERA, J.F., *Las excusas absolutorias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.
- IGLESIAS RÍO, M.A., “Aproximación crítica a la cláusula de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria”, en *Revista de Derecho Penal*, n. 13, 2004, pp. 65-86.
- IGLESIAS RÍO, M.A., “Artículo 305”, en *Comentarios prácticos al Código Penal*, T. III, de M. Gómez Tomillo (dir.), 1ª ed., Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pp. 733-783.
- IGLESIAS RÍO, M.A., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: Arts. 305 a 310 bis CP”, en *Estudio crítico sobre el Anteproyecto de reforma penal de 2012*, de F. J. Álvarez García (dir.) y J. Dopico Gómez-Aller (coord.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 809-832.
- IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la «autodenuncia». Art. 305-4 CP)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- JESCHECK, H-H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, T. I, traducción de la 3ª edición alemana y adiciones de derecho español realizada por S. Mir Puig y F. Muñoz Conde, Barcelona, 1981.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado de Derecho Penal. Volumen VII. El delito y su exteriorización*, 3ª ed., Ed. Losada, Buenos Aires, 1970.
- JIMÉNEZ SEGADO, C., *La exclusión de la responsabilidad criminal. Estudio jurisprudencial penal y procesal*, Ed. Dykinson, Madrid, 2003.
- LAMELA FERNÁNDEZ, M., “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido”, en *Diario La Ley*, n. 2, 1996, s/p.
- LANDECHO VELASCO, C.M./ MOLINA BLÁZQUEZ, C., *Derecho Penal español. Parte General*, 9ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2015.
- LANDERA LURI, M., *Excusas absolutorias basadas en conductas positivas postconsumativas: acciones contractípicas*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.
- LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305.4 y 305 bis del Código Penal español*, Ed. Bosch, Barcelona, 2020.

- LUZÓN CUESTA, J.M., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 14ª ed., Ed. Dykinson, Madrid, 2003.
- LUZÓN PEÑA, D.M., “La punibilidad”, en *La ciencia del Derecho Penal ante el nuevo siglo. Libro homenaje al Profesor Doctor Don José Cerezo Mir*, de J.L. Díez Ripollés, C.M. Romeo Casabona, L. Gracia Martín y J.F. Higuera Guimera (edits.), Ed. Tecnos, Madrid, 2002, pp. 831-847.
- LUZÓN PEÑA, D-M., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., Valencia, 2016.
- MAGALDI PATERNOSTRO, M.J., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*, T. I, de J. Córdoba Roda y M. García Arán (dirs.), Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 1173-1224.
- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en *Estudio crítico sobre el anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, de F. J. Álvarez García (dir.) y J. Dopico Gómez-Aller (coord.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 833-842.
- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho*, n. 1, 2012, pp. 211-229.
- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.
- MAPELLI CAFFARENA, B., *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, ed. Ministerio de Justicia, Madrid, 1990.
- MARCHENA GÓMEZ, M., “El pago moroso como acción típica defraudatoria en el delito fiscal. Dimensión jurídico penal de la regularización tributaria”, en *Actualidad penal*, n. 17, 1993, pp. 235-239.
- MARTÍNEZ HORNERO, F.J., “Delito fiscal y regularización tributaria”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n. 31, 1997, pp. 14-40.
- MARTÍNEZ LUCAS, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal. Criterios jurisprudenciales*, Ed. Sedaví, Valencia, 2002.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C., *Las condiciones objetivas de punibilidad*, Ed. Edersa, Madrid, 1989.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal. Parte Especial*, 5ª ed., de J.L. González Cussac (coord.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 513-528.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, n. 1, 1997, pp. 55-66.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *El error en la Teoría jurídica del delito (Un estudio a la luz de la concepción significativa)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995.
- MELENDO PARDOS, M., “La punibilidad como elemento del delito”, en *Curso de Derecho Penal. Parte General*, de A. Gil Gil, Ed. Dykinson, Madrid, 2015, pp. 680-699.
- MENDES DE CARVALHO, É., *Punibilidad y delito*, Ed. Reus, Madrid, 2007,
- MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, 2ª ed., Ed. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004.
- MESTRE DELGADO, E., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Delitos. La Parte Especial del Derecho Penal*, 3ª ed., de C. Lamarca Pérez (coord.), Ed. Colex, Madrid, 2015, pp. 503-520.
- MEZGER, E., *Tratado de Derecho Penal*, T. I, traducción de la 2ª edición alemana y notas de Derecho español realizada por J.A. Rodríguez Muñoz, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1935.
- MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., Ed. Reppertor, Barcelona, 2016.

- MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Comentarios al Código Penal Español*, T. II, 7ª ed., de G. Quintero Olivares (dir.) y F. Morales Prats (coord.), Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 539-681.
- MORALES PRATS, F., “Delito de defraudación tributaria y blanqueo de capitales. Reflexiones en supuestos de regularización tributaria con efectos penales”, en *Liber amicorum. Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Dr. Dr. H.c. Juan Mª. Terradillos Basoco*, de VV.AA., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 895-903.
- MORALES PRATS, F., “Los efectos penales de la regularización tributaria en el Código Penal de 1995”, en *La reforma de la justicia penal. Estudios en homenaje al Prof. Klaus Tiedemann*, de J.L. Gómez Colomer y J.L. González Cussac (coords.), Ed. Universitat Jaume I, Castellón, 1997, pp. 49-76.
- MORENO CÁNOVES, A./ RUIZ MARCO, F., *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código penal (concordados y con jurisprudencia)*, Ed. Edijus, Zaragoza, 1996.
- MORENO-TORRES HERRERA, M.R., “La punibilidad”, en *Derecho Penal. Parte General*, de J.M. Zugaldía Espinar (dir.) y E.J. Pérez Alonso (coord.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, pp. 861-873.
- MORENO-TORRES HERRERA, M.R., *El error sobre la punibilidad*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 22ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.
- MUÑOZ CONDE, F., *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, Ed. Bosch, Barcelona, 1972.
- MUÑOZ CONDE, F./ GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., Valencia, 2019.
- MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, n. 11, 2013, s/p.
- NUÑEZ CASTAÑO, E., “La penalidad”, en *Nociones Fundamentales del Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., de M.C. Gómez Rivero (dir.), Ed. Tecnos, Madrid, 2015, pp. 319-330.
- NUÑEZ FERNÁNDEZ, J., *Sobre punibilidad, terrorismo, víctimas y pena*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2017.
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *La Ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n. 7, 2000, pp. 1472-1478.
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E./ HUERTA TOCILDO, S., *Derecho Penal. Parte General. Teoría Jurídica del Delito*, 2ª ed., Ed. Rafael Castellanos, Madrid, 1986.
- OLLÉ SESÉ, M., “Consumación, desistimiento y regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en *La Ley Penal*, n. 144, mayo-junio 2020, s/p.
- ORTS BERENGUER, E./ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 6ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- PÉREZ MARTÍNEZ, D., “La regularización fiscal del artículo 305.4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal”, en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, de AA.VV., Ed. Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, pp. 197-225.
- PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D., *El delito de defraudación tributaria y su interrelación con las distintas disciplinas jurídicas*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020.
- PIÑOL RODRÍGUEZ, J.R., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*, T. II, de C. Suárez-Mira Rodríguez, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2018, pp. 459-483.
- QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Compendio de Derecho Penal*, T. I, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1958.
- ROXIN, C., *Derecho Penal. Parte General*, T. I, traducción de la 2ª ed. alemana y notas por D.M. Luzón Peña, M. Díaz y García Conlledo y J. De Vicente Remesal, Ed. Civitas, Madrid, 2008.
- ROXIN, C., *Derecho Penal. Parte General*, T. II, traducción de la 1ª ed. alemana realizada por D.M. Luzón Peña, J.M. Paredes Castañón, M. Díaz y García Conlledo y J. De Vicente Remesal, Ed. Civitas, Cizur Menor, 2014.
- ROXIN, C., “Causas de justificación, causas de inculpabilidad y otras causas de exclusión de la pena”, en *Cuadernos de política criminal*, n. 46, 1992, pp. 169-194.

- RUEDA MARTÍN, M.A., “El concepto de delito”, en *Derecho Penal. Parte General. Introducción y Teoría Jurídica del delito*, de C.M. Casabona, E. Sola Reche y M.A. Boldova Pasamar (coords.), Ed. Comares, Granada, 2013, pp- 69-82.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., “La «regularización» tributaria en el conjunto de los medios para combatir el fraude fiscal en España”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n. 201, 1999, pp. 3-52.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., “Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal”, en *Revista de Derecho Penal*, n. 28, 2009, pp. 11-30.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La Exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código Penal)”, en *Diario La Ley*, n. 7420, 2014, s/p.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “Artículo 305 del Código Penal”, en *Delitos contra la Hacienda Pública*, de J.L. Serrano González de Murillo y E. Cortés Bechiarelli, Ed. Edersa, Madrid, 2002, pp. 16-140.
- 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 Hacienda Pública*, Vol. 45, n. 236, 1995, pp. 351-372.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./ MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, en *Diario La Ley*, n. 8052, 2013, s/p.
- SILVELA, L., *El Derecho Penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*, Imprenta de T. Fortanet, Madrid, 1974.
- SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., “El delito de defraudación tributaria”, en *Comentarios a la legislación penal*, T. XVIII, de M. Cobo del Rosal (dir.) y M. Bajo Fernández (coord.), Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1997, pp. 97-133.
- SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 7ª ed., Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2017.
- SUÁREZ-MIRA RODRÍGUEZ, C./ JUDEL PRIETO, Á./ PIÑOL RODRÍGUEZ, J.R., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2002.
- VON LISZT, F., *Tratado de Derecho Penal*, T. II, 3ª ed., traducido de la 20ª edición alemana por L. Jiménez de Asúa y adicionado con el Derecho penal español por Q. Saldaña, Ed. Reus, Madrid, 1929.
- WELZEL, H., *Derecho Penal alemán. Parte General*, 4ª ed. española, traducción de la 11ª ed. alemana realizada por los profesores J. Bustos Ramírez y S. Yáñez Pérez, Ed. Jurídica de Chile, Chile, 1993.
- ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial*, de E. Marín de Espinosa Ceballos (dir.) y P. Esquinas Valverde (coord.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 269-257.