



FISCALIA GENERAL
DEL ESTADO

Circulares

DOCUMENTO ANALIZADO

Circular n.º 2/2009, de 4 de mayo, *sobre interpretación del término regularizar, en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 art. 305 y 3 del art. 307 del C.P.*

NORMAS INTERPRETADAS POR EL DOCUMENTO

Arts. 305.4 y 307.3 CP.

MODIFICACIONES LEGISLATIVAS POSTERIORES QUE LE AFECTAN

AFECTADO POR LA JURISPRUDENCIA SENTADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO EN LAS SIGUIENTES SENTENCIAS

AFECTADO POR LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LAS SIGUIENTES SENTENCIAS

AFECTADO POR LAS SIGUIENTES CIRCULARES, CONSULTAS E INSTRUCCIONES

EXPLICACIÓN DE LA AFECTACIÓN

Se considera vigente. La cita y aplica las SSTS n.º 611/2009 de 29 de mayo y 340/2012 de 30 de abril.

Ficha elaborada por la Unidad de Delitos Económicos de la Fiscalía General del Estado.

TEXTO DE LA CIRCULAR

Circular n.º 2/2009, *sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas*

en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal.

1. Planteamiento de la cuestión

Como presupuesto de partida y a fin de obviar discusiones doctrinales oportunamente resueltas por la Consulta de la Fiscalía General del Estado número 4/1997 de 19 de febrero sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, la presente Circular parte de entender, como ya se exponía en aquel momento, que las previsiones a que se refieren los párrafos cuarto del art. 305 y tercero del art. 307 del Código Penal, constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del delito. Así pues, la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento postdelictivo positivo.

Se introducen las excusas absolutorias por regularización en el ordenamiento jurídico español por medio de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, en la que, anticipándose en unos meses a la Ley Orgánica de Reforma del Código Penal, se abordaba la modificación de determinados preceptos del Código relativos a los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Su concreta regulación fue incluida en aquel momento en los derogados arts. 349.3 y 349 bis) 3 del Código Penal de 1973, de los que los preceptos de los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 -con alguna pequeña diferencia entre ellos- son una transcripción casi literal.

Así, el art. 305.4 establece que: "Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria".

Mutatis mutandi, el art. 307.3 del Código Penal incorpora la excusa absoluta en el delito de defraudación a la Seguridad Social con el mismo fundamento, naturaleza jurídica y posición sistemática en la teoría del hecho punible que la anterior, prevista para el delito fiscal.

Pese al tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de los tipos penales a que nos hemos referido y a la doctrina consolidada del Tribunal Supremo al respecto, persiste a día de hoy el debate planteado en relación con la interpretación que haya de darse a la expresión regularizar la situación en relación con las deudas, utilizada en los dos preceptos del Código Penal, controversia que se ha logrado reavivar por algún sector de la doctrina a partir de la entrada en vigor -el día 1 de julio de 2004- de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria

(en adelante LGT), de cuyo articulado se quiere extraer una definición legal de la regularización que contradice la exégesis efectuada por el Tribunal Supremo en las sentencias a que nos referiremos más adelante.

El origen de la cuestión está en la utilización por parte del legislador penal de un término -regularización- de uso relativamente frecuente en el Derecho Administrativo y más específicamente en la norma tributaria, en referencia al único requisito positivo exigible para la obtención del levantamiento de la pena conforme a los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, y en el entendimiento -defendido por un sector de la doctrina- de que la regularización constituye un elemento normativo del tipo penal que remite a un concepto legal unívoco equivalente al simple afloramiento espontáneo y extemporáneo de bases tributarias ocultas, significado que se dice extraído particularmente de la normativa fiscal (concepción lata del término regularización).

Frente a ésta primera opción, una segunda corriente interpretativa pone el acento en la exégesis penal del término a partir de su definición en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (en su 22.^a edición), en el valor semántico que del mismo se infiere a partir del examen completo y sistemático de toda la normativa administrativa de referencia -tributaria y de la Seguridad Social- y en el fundamento jurídico penal e identidad teleológica de la propia excusa absolutoria, de donde se concluye que la deuda contributiva regularizada exige, en sede de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, además de su correcta declaración o autoliquidación, su ingreso. La doctrina consolidada por la Sala 2.^a del Tribunal Supremo en ésta materia se inclina por ésta segunda línea interpretativa (concepción estricta de la regularización).

En la práctica, la interpretación del término ha dado lugar a una cierta falta de uniformidad en el criterio seguido por las administraciones implicadas en cuanto a la aplicación de los arts. 180 de la LGT, 3.2 del Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social según redacción dada por Real Decreto Legislativo 5/2000 de 4 de agosto y 5 del Reglamento General sobre Procedimientos para la Imposición de Sanciones por Infracciones en el Orden Social aprobada por Real Decreto 928/1998 de 14 de mayo -relativos a la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal cuando la Administración estime que la infracción detectada pudiera ser constitutiva de delito-, además de propiciar resoluciones judiciales de sentido divergente: así y en un primer momento, el Tribunal Supremo en Auto de la Sala de lo Penal de fecha 19 de julio de 1997 y Sentencia de 28 de octubre de 1997 (*Caso Filesa*), acogía la tesis de exigir para la apreciación de la excusa absolutoria únicamente la revelación espontánea a la Administración de la auténtica situación tributaria del contribuyente, criterio sostenido a su vez por la Sección 2.^a de la Audiencia Provincial de Barcelona en Sentencia de 12 de mayo de 1998, por la Sección 15.^a de la Audiencia Provincial de Madrid en Sentencia de 4 de septiembre de 1998 y por la Sección 8.^a de la Audiencia Provincial de Barcelona en Sentencia de 30 de junio de 2001.

En otro sentido y a favor de considerar que la satisfacción de la deuda es condición indispensable de la impunidad, se pronuncia el Tribunal Supremo en diversas sentencias de fecha posterior a las aludidas con anterioridad -a cuyo contenido nos referiremos cumplidamente en el apartado tercero de este documento- y las Sentencias de la Sección 15.^a de la Audiencia Provincial de Madrid de fecha 30 de noviembre de 1999, además de las resoluciones posteriores a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria 58/2003, entre las que se encuentran las Sentencias de la Sección 23.^a de la Audiencia Provincial de Madrid de fecha 27 de enero de

2005, de la Sección 1.ª de 7 de junio de 2005, Auto de la Audiencia Provincial de Vizcaya de 14 de febrero de 2006 y Sentencia del Tribunal Supremo n.º 192 de 1 de febrero de 2006.

Resulta por tanto del mayor interés el establecimiento de criterios interpretativos que garanticen la unidad de actuación del Ministerio Fiscal en relación con esta cuestión, a fin de evitar, en la medida de lo posible, la inseguridad jurídica que genera el tratamiento desigual -en sede administrativa y jurisdiccional- de situaciones que en la práctica pueden ser prácticamente idénticas.

2. El término regularizar en el derecho administrativo, específicamente en el derecho tributario y la normativa propia de la Seguridad Social

Razones de coherencia y sistemática interna exigirían -si se quiere defender la tesis de que el término regularizar constituye un elemento normativo del tipo penal que remite a un concepto legal único-, que fuera viable contar con una definición de la expresión extraída de la normativa administrativa general, o bien -y más específicamente- del ordenamiento jurídico tributario cuando haya de integrar la previsión del párrafo 4 del art. 305 y de la normativa propia de la Seguridad Social cuando aparece en el párrafo 3 del art. 307 del Código Penal. Por otra parte, para dar una respuesta integral al problema hermenéutico planteado, habrá que hacer frente al escollo -eludido por buena parte de la doctrina tributarista- consecuencia de dotar al término regularización de un significado que se dice propio de la norma tributaria, cuando el objetivo sea interpretarlo en sede del párrafo 3 del art. 307 del Código Penal (delito contra la Seguridad Social).

Del estudio de la legislación extrapenal de referencia se obtiene la conclusión de que las normas tributarias y de la Seguridad Social no ofrecen una previsión única y uniforme respecto del cumplimiento extemporáneo y voluntario de las obligaciones contributivas, ni tampoco una noción legal de lo que deba entenderse por regularización, tratándose éste último de un término de uso corriente como acción y efecto de regularizar o poner en orden, relacionado con situaciones de hecho muy diversas dentro del ámbito tributario y fuera de él, en la normativa propia de la Seguridad Social, la práctica contable, el derecho urbanístico o la legislación sobre extranjería, por poner solo algunos ejemplos.

A) La derogada Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria.

Cierto es que en su Exposición de Motivos, la Ley Orgánica 6/1995 de Reforma del Código Penal -que, como adelantamos, introdujo en el Código las excusas absolutorias a que se refiere esta Circular- hacía alusión a lo siguiente: "Resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el art. 61.2 de la LGT y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Asimismo, dicha regulación se hace también necesaria para integrar, de forma plena, las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico". Partiendo de éstas menciones de marcado carácter coyuntural, resulta ineludible indagar acerca de

cuál era en aquel momento el sentido de la expresión regularización en el ámbito de las relaciones jurídico tributarias.

La Disposición Adicional 14.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constaba de dos apartados, en el primero de ellos se establecía: "Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles", de modo que se determinaba el alcance que había que atribuir a la regularización de determinadas situaciones tributarias, suponiendo un canon que excedía en su aplicación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cuanto adquiriría una incuestionable proyección general al disponer el siguiente apartado la nueva redacción del número 2 del art. 61 de la LGT, cuyas líneas básicas permanecieron en el derogado art. 61.3 de la LGT, según redacción posterior que le fue dada por Ley 25/1995, de 20 de julio.

Así, el apartado segundo de la Disposición Adicional 14.^a a que nos referimos daba nueva redacción al art. 61.2 de la LGT, con el siguiente tenor literal: "Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio un recargo único del 100 por 100", redacción por medio de la cual se generalizaba la posibilidad prevista con carácter temporal en el primer apartado, estableciéndose un recargo variable en función del tiempo transcurrido hasta la presentación de la declaración.

De la lectura completa de la Disposición Adicional 14.^a y del propio art. 61 de la LGT, se desprende que la regularización de la situación tributaria se refería no solo a la presentación de declaraciones complementarias de rectificación en ausencia de requerimiento previo, sino también al ingreso de la deuda, resultando altamente cuestionable que de la decisión del legislador de prever recargos por el retraso y no sanciones, se pudiera llegar a concluir que la sola presentación de la declaración supusiera la ordenación de la situación tributaria.

Con distinta trascendencia, la Disposición Adicional 13.^a de la misma Ley 18/1991 denominada "Canje de activos financieros", preveía un régimen fiscal privilegiado y de carácter extraordinario por el que se eximía de responsabilidad -en relación con las deudas tributarias derivadas de dichas rentas o patrimonios- a quienes suscribieran Deuda Pública Especial, siempre que se aplicara a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, régimen también considerado de regularización fiscal pero de sentido obviamente diverso al previsto en la Disposición Adicional 14.^a, ya que no estaba condicionado al requisito de su espontaneidad, extendiéndose incluso a supuestos en los que el sujeto estaba ya sometido a actuaciones inspectoras.

La Ley Orgánica 6/1995 de reforma del Código Penal, en su Disposición Adicional Primera hace una primera

referencia al problema planteado con la regularización tributaria autorizada por la Ley 18/1991 de 6 de junio, utilizando la expresión regularización con carácter general y en la propia rúbrica, para a continuación distinguir, de un lado, el supuesto previsto en la Disposición Adicional 14.^a de la Ley 18/1991 y de otro el de la Disposición Adicional 13.^a, cuya eficacia en el ámbito penal necesitó de otra referencia exoneradora expresa y diferenciada de la anterior como consecuencia de su propia singularidad.

B) La vigente Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria vino a sustituir, con efectos a partir del 1 de julio de 2004, a la Ley 230/1963 de 28 de diciembre General Tributaria a la que nos hemos referido en el anterior epígrafe. Su entrada en vigor no motivó más reforma en materia penal que la derivada de lo dispuesto en su Disposición Adicional 10.^a en relación con la exacción de la responsabilidad civil en los Delitos contra la Hacienda Pública. No hay en el texto de la nueva Ley un Título, Capítulo o precepto bajo la denominación "De la regularización tributaria" o similar. Sin embargo, se generaliza el uso del término regularizar a lo largo del articulado de la Ley, apareciendo con cierta profusión y en referencia a situaciones tributarias muy diversas, susceptibles de ser ordenadas, reguladas o regularizadas espontáneamente o con posterioridad al requerimiento de la administración, desde los más variopintos presupuestos de desajuste.

El art. 101 de la vigente LGT introduce -de forma novedosa- el concepto de liquidación en los siguientes términos "acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad, que en su caso, resulta a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria". Así pues, la liquidación constituye un acto administrativo resolutorio por el cual se determina la existencia de una deuda tributaria, identificando su cuantía y al sujeto pasivo. Por medio de la liquidación la deuda tributaria consecuencia de la realización del hecho imponible se convierte en exigible en aquellos tributos que han de ser declarados por el contribuyente y ulteriormente liquidados por la Administración. En el art. 119.1 de la LGT se define la declaración tributaria como todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

No obstante, este esquema ha sido profundamente alterado con la masificación de las autoliquidaciones en nuestro sistema tributario. La LGT, respondiendo a una demanda reiterada de la doctrina, regula las autoliquidaciones por vez primera en el art. 120.1 a las que define como las "declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por si mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria, o en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".

La autoliquidación presupone no solo la realización de los necesarios cálculos aritméticos para el cómputo de la cuota sino también la interpretación y aplicación por el particular de la norma tributaria. Así pues, en el caso de las autoliquidaciones, la exigibilidad de la deuda tiene lugar de forma automática, por mandato de la ley y en el plazo establecido por la norma de cada tributo, sin necesidad de requerimiento alguno por parte de la

Administración. Una consecuencia lógica de lo anterior lo constituye el hecho de que, mientras las declaraciones tributarias se presentan en dependencias de la Administración Tributaria, las autoliquidaciones se pueden presentar en las entidades colaboradoras con la recaudación.

En cuanto al ámbito de aplicación de las autoliquidaciones en el sistema tributario estatal, únicamente se excluyen en los Impuestos de Aduanas, aplicándose en el resto de forma obligatoria y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de forma facultativa (arts. 31 de la LISD y 64 del RISD). El art. 122 de la LGT prevé la posibilidad de que el obligado tributario presente autoliquidación complementaria dentro del plazo de presentación o fuera del mismo -en éste último supuesto, denominada extemporánea-, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda.

El 179.3 de la LGT -cuyo tenor literal y contenido no resulta coincidente con los derogados arts. 61.2 y posterior 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963- dice: "Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta, no incurrirán en responsabilidad por las infracciones cometidas con ocasión de la presentación de aquellas. Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el art. 27 de ésta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes".

Teniendo presente lo anterior, el art. 27 de la LGT titulado genéricamente "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo", establece:

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por 100 respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

(...)

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación

administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior, no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

De la interpretación conjunta de los arts. 27 y 122 de la LGT, -referido éste último a las declaraciones y autoliquidaciones complementarias que el obligado tributario puede formular para completar o modificar otras anteriores, a resultas de las cuales haya realizado un ingreso inferior al que correspondía, solicitado una devolución o acreditado una cantidad a devolver o a compensar superior a la procedente- se desprende la posibilidad de presentar declaraciones y autoliquidaciones complementarias fuera de plazo y espontáneas, es decir, anteriores al requerimiento de la administración. Resulta significativo que en el n.º 3 del art. 27 se haga una previsión específica de las consecuencias del supuesto llamémosle especial o particular de que las autoliquidaciones no vayan acompañadas del correspondiente ingreso, solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, como es preceptivo conforme a las previsiones del art. 120 de la LGT.

Por razones de estricta política fiscal y de optimización de los recursos limitados de la administración tributaria, el legislador establece en el art. 27 de la LGT, el devengo de una serie de recargos variables en caso de presentación de declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas que -según expresa el propio texto legal y ya había anticipado la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 164/1995 de 13 de noviembre-, son prestaciones accesorias que tienen un cometido resarcitorio del retraso, sin finalidad represiva y por tanto, sin naturaleza de sanción.

Así, en el art. 191.1 de la LGT se establece que constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161 de la Ley, precepto éste último en el que se establece que el periodo ejecutivo se inicia "b) en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiera concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación", determinando el art. 27.3 la compatibilidad de los recargos e intereses de demora derivados de la presentación extemporánea, con los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación, estando -por tanto- excluida la sanción aun en ausencia del ingreso.

Sin embargo, el apartado 6 del propio art. 191 añade: "No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del art. 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo", de modo que en todo caso constituye infracción leve -destinataria de sanción- la falta de ingreso en el supuesto de presentación de autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo que no cumplan las exigencias formales del art. 27.4 de la LGT en cuanto a ".identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y contener únicamente los datos relativos a dicho periodo".

Resulta obvio que las disposiciones exoneradoras y/o atenuantes de la responsabilidad administrativa y las excusas absolutorias en el Derecho Penal responden a fines no coincidentes, derivados principalmente de la distinta antijuridicidad material o entidad de la lesión al bien jurídico propio de unas y otras infracciones. El legislador tributario se ocupa así de definir los casos en los que el reconocimiento e ingreso voluntario y tardío de la deuda está exentos de sanción en sede administrativa, modulando las consecuencias de las infracciones tributarias en atención a variables tales como el cumplimiento o incumplimiento de determinadas formalidades (art. 27.4 de la LGT).

Por otra parte, en los supuestos de deudas tributarias respecto de las cuales se hubiera iniciado un procedimiento inspector indebidamente interrumpido o excedido en su duración, se reconoce eficacia regularizadora a determinados ingresos en la letra b) del apartado 2 del art. 150 de la LGT cuando dice: "La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) (...)

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del art. 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras".

Este último supuesto que podríamos denominar de espontaneidad sobrevenida de los ingresos previsto en el art. 150 de la LGT, resulta de imposible traslación al ámbito de la excusa absoluta del párrafo 4 del art. 305 del Código Penal, donde la posibilidad de regularización voluntaria de la situación tributaria en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero se bloquea por causas objetivas incompatibles con la presunción del art. 150, dado que la regularización debe producirse "antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias".

Tampoco existe coincidencia entre las previsiones del art. 305.4 del Código Penal respecto a las actuaciones administrativas que impiden la eficacia exoneradora de la regularización en el ámbito penal -que son únicamente las actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización-

y las mucho más amplias causas de bloqueo previstas en el art. 27. 1 de LGT cuando atribuye esos mismos efectos a cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, de modo que en la normativa tributaria, la posibilidad de regularizar de forma espontánea finaliza tanto cuando se tenga conocimiento de actuaciones llevadas a cabo en vía de inspección como con los requerimientos realizados en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria, cualquiera que sea su objeto.

Así, en la excusa absoluta del art. 305.4 del Código Penal, las actuaciones administrativas que impiden su aplicación serán exclusivamente las referidas a las funciones de comprobación e investigación atribuidas a la Administración Tributaria y a las que se refiere el art. 115.1 de la LGT: "La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto". Estas funciones se encuentran normalmente atribuidas a la Inspección de los Tributos aunque también la LGT y el RD 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, encomiendan a los órganos gestores determinadas actuaciones de comprobación como las de verificación de datos, de comprobación limitada y de comprobación de valores. En consecuencia, la notificación del inicio de estos procedimientos de verificación, comprobación limitada e inspección, como manifestaciones del ejercicio de las facultades de comprobación e investigación de la Administración, ponen fin a la operatividad de la regularización en el derecho penal.

De lo dicho hasta ahora se concluye, de un lado, que las previsiones de la vigente LGT sobre cumplimiento extemporáneo y voluntario de las deudas tributarias, por su heterogeneidad, particularidades y designio específico dentro de la esfera de la política fiscal, no son trasladables al ámbito de la excusa absoluta estudiada en ausencia de una previsión legal expresa en ese sentido, y de otro, que el uso de las expresiones regularizar, regularización, regularizado, a lo largo de todo el texto de dicha Ley, apela a su valor semántico en relación con el contexto en el que aparecen y la concreta realidad a que se refieren, sin que constituyan conceptos legales o se remitan a una única y diferenciada institución jurídico tributaria.

En consecuencia, para resolver la cuestión interpretativa propuesta sin caer en una arbitraria configuración de la excusa absoluta fruto de la selección interesada de retales de la normativa fiscal y penal, resultará necesario determinar qué conductas aparecen como exigibles para poner en orden la situación tributaria relacionada con las deudas que tienen origen en la previa defraudación consumada de una cuota tributaria de cuantía superior a los 120.000 euros.

C) La legislación administrativa en materia de prestaciones a la Seguridad Social.

Como ya anticipamos, la doctrina defensora de la innecesidad de que se lleve a efecto el ingreso para apreciar la excusa absoluta prevista para el delito contra la Hacienda Pública del art. 305.4 del Código Penal, parte de identificar el concepto regularización tan solo con el supuesto de presentación de declaraciones o autoliquidaciones tributarias extemporáneas sin previo requerimiento, aun en el caso de que dichas declaraciones complementarias no vayan acompañadas, en su caso, del correspondiente ingreso. Con el

anterior planteamiento, se deja sin resolver la ruptura que supone esa interpretación del término en sede del párrafo tercero del art. 307 del Código Penal, donde la liquidación y el ingreso extemporáneo de la deuda derivada de cuotas de la Seguridad Social previamente eludidas, llevan siempre aparejada sanción en sede administrativa.

En los arts. 22 y 23 del Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social según redacción dada por Real Decreto Legislativo 5/2000 de 4 de agosto, modificada por Ley 52/2003 de 10 de diciembre se consideran infracciones graves o muy graves el incumplimiento de la obligación empresarial de realizar debidamente los actos de encuadramiento (afiliación) y la falta de ingreso de las cuotas recaudadas por la Tesorería General de la Seguridad Social, siempre que no sean constitutivos de delito y proceda la remisión del tanto de culpa al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal en los términos a que se refiere el art. 3.2 del mismo texto.

El art. 31 de la Ley General de la Seguridad Social (tanto en la redacción dada por Real Decreto Legislativo 1/1994 de 20 de mayo como en la de la Ley 52/2003 de 10 de diciembre de disposiciones específicas en materia de Seguridad Social), establece que procede la formulación de actas de liquidación respecto de las deudas por cuotas originadas por falta de afiliación o de alta de trabajadores en cualquiera de los Regímenes del Sistema de la Seguridad Social, en caso de diferencias de cotización por trabajadores dados de alta cuando las mismas no resulten directamente de los documentos de cotización, y si se produce derivación de responsabilidad de sujeto obligado al pago o la aplicación indebida de las bonificaciones en las cotizaciones de la Seguridad Social.

Las normas relativas al ingreso extemporáneo de esas deudas en el marco de las infracciones contra la Seguridad Social previstas en los arts. 31.4 Ley General de la Seguridad Social y 34.2 del Reglamento General sobre Procedimiento de Imposición de Sanciones por Infracciones de Orden Social y para los Expedientes Liquidatorios de Cuotas de la Seguridad Social según Real Decreto 928/1998 de 14 de mayo, disponen la reducción en un 50% de la sanción en caso de procedimiento de expedición de actas de liquidación y sanción formalizadas en documento único en los que el sujeto acepta la liquidación realizada por la Administración e ingresa la deuda durante el mes siguiente a aquel en el que se le notifica la resolución del expediente conjunto. El ingreso se produce con posterioridad a la perfección de la infracción y una vez que la Tesorería General de la Seguridad Social ha liquidado la deuda eludida, estableciéndose simplemente la reducción de la cuantía de la multa por la aceptación de la liquidación practicada y el pronto pago de la deuda. Así pues, la ordenación en sede administrativa de las deudas contributivas inicialmente eludidas en perjuicio de la Seguridad Social exige, por disposición normativa, de su efectiva satisfacción.

3. Interpretación del término en el ámbito del derecho penal y doctrina jurisprudencial

Los ordenamientos penal y administrativo -y más específicamente el tributario- constituyen grupos de normas de ámbitos y con finalidades distintas, de modo que los últimos se ven obligados a hacer frente a contingencias que tienen una incidencia menor sobre la política criminal. Si bien es cierto que la incorporación en 1995 del término regularización en nuestro Código Penal estuvo en alguna medida condicionado por la necesidad de armonizar el reproche penal con determinadas decisiones propias de la política fiscal del momento, la

fundamentación de las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal no es meramente fiscal, por lo que la interpretación de la expresión no debe quedar condicionada por aquellas concretas circunstancias hasta el punto de hacer inviable un entendimiento de los preceptos a la luz de la teleología y naturaleza jurídico penal de las dos excusas absolutorias. Otorgar la prioridad a ésta última opción evita la instrumentalización de la norma penal que supone ponerla al servicio exclusivo de los intereses de la política fiscal o recaudatoria, lo que no haría sino degradar su necesidad en un ámbito de la conducta en el que la presencia del derecho penal ya no se discute.

Resulta por lo demás innegable que el derecho penal puede optar y así lo hace -sin menoscabar por ello la unidad del ordenamiento jurídico- por castigar las conductas en atención a su particular gravedad o potencial lesivo para el bien jurídico objeto de protección; un buen ejemplo de ello lo constituyen los tipos penales de los arts. 305 y 307 que castigan la defraudación tan solo en el supuesto de que la cuota eludida supere los 120.000 euros. En consecuencia, la prolijidad casuística con que se regula el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones contributivas en el ordenamiento jurídico administrativo -tributario y de la Seguridad Social- no puede resultar determinante para la exoneración de responsabilidad propiamente penal, dado que ésta última gravita principalmente en la ausencia de razones de prevención general y especial para castigar al defraudador, cuando, cumpliendo los requisitos legalmente previstos, realiza un comportamiento posterior ajustado a los fines perseguidos por el derecho penal y exponente de un auténtico retorno a la legalidad.

La doctrina que aboga por la innecesariedad del ingreso para la apreciación de la excusa absolutoria parte de una concepción fragmentada del ilícito penal que entiende que el injusto descrito en cada uno de los arts. 305 y 307 del Código Penal está constituido tan solo por el engaño de que se hace víctima a la Hacienda Pública o a la Tesorería General de la Seguridad Social, con el fin de eludir la obligación contributiva. Desde ese planteamiento y dado que lo que la norma penal castiga no es el impago de la cuota sino su defraudación, se quiere atribuir a la declaración veraz presentada fuera de plazo y sin ingreso el efecto exoneratorio a que nos referimos, obviando el importante matiz de que en éste último caso, en el momento de presentar la declaración extemporánea, ya se ha consumado una defraudación constitutiva de delito que ha generado un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública.

Frente al argumento anterior, conviene recordar que lo que el Código Penal prohíbe es la efectiva lesión al bien jurídico patrimonio de la Hacienda Pública o de la Seguridad Social, lesión que se proyecta en una doble dimensión: de un lado, conlleva la falta de percepción de los ingresos debidos, y de otro, trae consigo la frustración de las expectativas financiero recaudatorias, de justicia redistributiva y de política económica que el tributo y la cuota de la Seguridad Social cumplen en el ordenamiento jurídico.

Así pues, los preceptos penales sometidos a estudio no tipifican simplemente la puesta en práctica de modos de agresión al patrimonio de la Hacienda Pública o la Seguridad Social particularmente peligrosos sino y sobre todo, la efectiva causación de un perjuicio patrimonial a través de tales modos de ataque. Desde esa perspectiva y una vez consumado el delito, la mera rectificación de los datos falseados o incorrectos no garantiza que el perjuicio patrimonial vaya a ser efectivamente reparado y no es suficiente para compensar el completo desvalor del hecho antijurídico, ya que el contenido del injusto de estas normas viene constituido tanto

por el engaño como por la lesión al patrimonio de la Hacienda Pública o la Seguridad Social, que solo se remedia con el pago de la deuda. En ausencia de ingreso, tan solo la presentación de la declaración en forma tempestiva (dentro de plazo), completa y veraz impide la existencia del delito.

El deber de pago es un elemento consustancial a la noción de tributo y de contribución a la Seguridad Social. De acuerdo con los postulados programáticos del art. 31.1 Constitución Española, en el que se recoge el mandato de que "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio" y el art. 41, donde se establece la obligación de los poderes públicos de mantener un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, el art. 35.1 de la Ley General Tributaria de 1963 declaraba que "La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria", el art. 19 de la vigente LGT establece que la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la deuda tributaria y en similares términos se expresa el art. 19 de la LGSS. Desde esas previsiones constitucionales de igualdad y justicia, no puede ampararse una interpretación de la norma penal que anude las mismas consecuencias a la conducta del obligado que cumple en plazo con sus deberes contributivos y el sujeto que infringe la norma, como tampoco pueden recibir idéntico trato el deudor que declara la deuda inicialmente ocultada o declarada de forma mendaz y paga lo realmente adeudado, de aquél otro que se limita a rectificar sus datos en una declaración complementaria posterior. La declaración complementaria espontánea y extemporánea no puede por sí sola compensar la lesión al bien jurídico y el perjuicio patrimonial causado, resultando que rectificación y pago aparecen conectados de forma cronológico secuencial y son inseparables al efecto de provocar la liberación de la sanción penal prevista por el legislador para cada una de las dos infracciones penales a que nos referimos.

Los preceptos de los párrafos 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal tienen la finalidad de promover la autodenuncia y el pago voluntario, y su previsión se inserta en las razones de utilidad, política criminal y prevención que subyacen a toda excusa absolutoria. Su configuración descansa sobre el pensamiento de la reparación, de modo que el perjuicio irrogado por el fraude adquiere así una presunción de provisionalidad, no es definitivo, de forma análoga a lo que ocurre en la excusa absolutoria del art. 16.2 del Código Penal en los supuestos de delito intentado -como construcción jurídica que guarda importantes similitudes con el apartado 4 del art. 305 y el apartado 3 del art. 307-, dónde es requisito imprescindible que se evite voluntariamente la consumación del delito bien desistiendo de la ejecución ya iniciada bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haberse incurrido por los actos ejecutados si estos fueran ya constitutivos de otro delito o falta.

Como ya se dijo en la Consulta 4/1997 a la que hicimos referencia al inicio, con carácter general, la excusa absolutoria resulta de aplicación una vez consumado el delito, suponiendo la exoneración de una punibilidad ya surgida. Teniendo presente lo anterior, la pauta del art. 16.2 del Código Penal -aun cuando se refiere a la tentativa de delito-, proporciona un poderoso criterio hermenéutico en relación con las concretas previsiones de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal por estar ubicada en la Parte General del Código Penal, dónde se contienen los principios informadores de la política criminal de todo el texto normativo. En ese sentido,

constituiría una exégesis generadora de grave desigualdad valorativa aquella que exige al autor del delito intentado que impida eficazmente la producción del resultado para lograr la impunidad, mientras el responsable del delito fiscal consumado obtiene el mismo beneficio con la mera autodenuncia.

Similar fundamento subyace en las excusas absolutorias de los arts. 354.2 (relativo al delito de incendio de montes o masas forestales, donde se declara exento de pena a quien impide la propagación del incendio por su acción positiva y voluntaria), 462 (en relación con el delito de falso testimonio, donde la exención alcanza a quien se retracte en tiempo y forma, manifestando la verdad para que surta efecto antes de dictar sentencia) y 480.1 y 549 en relación con la revelación en los delitos de rebelión y sedición.

En coherencia con la naturaleza de este tipo de construcciones jurídicas, la rectificación exigible en la excusa absolutoria por regularización deberá constituir el envés del delito, anulando no solo el desvalor de acción (correcta declaración de la deuda) sino también el desvalor de resultado (ingreso de la deuda defraudada), de forma que tenga lugar un auténtico retorno a la legalidad al que el legislador quiere enlazar la notable consecuencia de renunciar a la imposición de la sanción penal respecto de una infracción previamente consumada, beneficiando a su vez al autor con la exención respecto de las otras infracciones penales instrumentales a que se refiere el precepto (recuérdese la extensión de la excusa absolutoria a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en relación a la deuda tributaria objeto de regularización y cometidas con carácter previo a la regularización de la situación tributaria). La admisión de la excusa por el mero hecho de confesar la deuda de manera extemporánea y espontánea podría tener efectos criminógenos y de búsqueda de la impunidad frente al delito fiscal. La excusa absolutoria y el consiguiente levantamiento de la sanción respecto de una infracción penal perfeccionada -típica, antijurídica y culpable-, exigen como contrapartida equiparable la efectiva cancelación de la deuda.

Por otra parte, desde el punto de vista de las exigencias de la prevención general, la necesidad del ingreso reafirma la validez intimidatoria de la norma, mientras que en la óptica de la prevención especial, la excusa absolutoria tan solo se debe garantizar al sujeto que disfrutando de los ilícitos beneficios fiscales consecuencia de su conducta inicial, voluntariamente normaliza su situación fiscal e ingresa lo eludido. El ordenamiento jurídico no puede otorgar la impunidad por el delito y al mismo tiempo amparar el consiguiente disfrute de las ventajas económicas derivadas de la infracción.

Tan solo en la modalidad delictiva de la obtención indebida de devoluciones a que se refieren los dos tipos penales objeto de estudio -y dado que el perjuicio patrimonial para el Erario Público o el patrimonio de la Seguridad Social no se produce hasta que se efectúa la devolución solicitada por el sujeto activo-, la simple autodenuncia realizada con anterioridad a materializarse dicha devolución y cumpliendo el resto de condiciones previstas por los párrafos 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal, supone el reverso de la conducta delictiva desplegada hasta ese momento, constituyendo presupuesto bastante para la aplicación de la excusa absolutoria.

Frente a quienes oponen que si de la declaración de la deuda no se deriva la exoneración de la pena, se habrá producido la confesión del culpable con sus consiguientes consecuencias negativas (incoación del

procedimiento penal) y sin contraprestación alguna para el imputado, habrá que recordar que la simple autodenuncia puede constituir el supuesto de hecho de la atenuante de confesión del art. 21.4.^a del Código Penal, cuya finalidad última es fomentar la colaboración con la Administración de Justicia y facilitar la persecución del delito, resultando que la ley no anuda a la confesión el levantamiento de la pena, sino únicamente su atenuación.

Resulta gratuito y en alguna medida demagógico el argumento de que la exigencia del ingreso supone la "resurrección" de la prisión por deudas; quizá sea suficiente con recordar que la prisión en ningún caso sería consecuencia del impago de las deudas sino de la comisión efectiva de un delito de defraudación tributaria castigado con pena privativa de libertad, unida a una conducta postdelictiva del defraudador que no reúne los requisitos exigidos por la ley para el levantamiento de la pena.

En la misma línea, ante la tesis que apunta que ésta interpretación de la excusa absolutoria favorece a los defraudadores más solventes frente a los que no lo son, debe tenerse en cuenta que el límite cuantitativo de la tipicidad en los arts. 305 y 307 del Código Penal -que reservan el reproche punitivo para las defraudaciones de cuotas contributivas, tributarias o de la Seguridad Social, superiores a los 120.000 euros-, supone la previa existencia de bases imponibles o contributivas de importe muy elevado, realmente alejadas de una auténtica situación siquiera de dificultad económica, cuanto menos de insolvencia. Por otra parte, esa misma objeción sería predicable de la atenuante de reparación o disminución del daño del art. 21.5.^a del Código Penal, resultando de interés a este respecto la doctrina del Tribunal Supremo expresada, entre otras, en Sentencia n.º 842 de 31 de julio de 2006 cuando dice: "La atenuante de reparación no tiene razón de ser en la disminución de la imputabilidad sino en el objetivo de política criminal consistente en la protección de la víctima", y n.º 307 de 15 de febrero de 2007: "La atenuante de reparación del daño obedece a la política criminal consistente en la tutela de las víctimas, sin perjuicio de que pueda significar la rehabilitación del delincuente a través del regreso al orden jurídico, un *actus contrarius*; para lo que habrá de atenderse, en caso de reparación parcial, a su proporción con el daño causado y a las posibilidades del delincuente. Véanse las sentencias de 17.1.2005 y 24.4.2005". El núcleo de la cuestión está pues, no tanto en la capacidad económica del sujeto, sino en las consecuencias que deben derivarse para aquel que voluntariamente decide restablecer el orden jurídico violentado. *De lege data*, los arts. 305.4 y 307.3 al referirse a la regularización de la situación en relación con la deuda, exigen su integra satisfacción tras la rectificación de la previa conducta defraudatoria de que se trate, siendo el sujeto que ha desencadenado la lesión al bien jurídico quien debe correr con el riesgo de que la conducta de cumplimiento extemporáneo no pueda verificarse en la forma prevista para el levantamiento de la pena por su eventual falta de liquidez, en cuyo caso, podría ser destinatario de las atenuantes de confesión del art. 21.4.^a, si se produce el reconocimiento completo y veraz de la deuda y/o de disminución del daño del art. 21.5.^a, en el supuesto de satisfacción parcial de lo debido.

En apoyo también de la inexigibilidad del ingreso en el caso de la regularización de los art. 305.4 y 307.3 del Código Penal se apela a la utilización del término reintegro en el caso del delito de fraude de subvenciones del art. 308 -como vocablo claramente expresivo de la necesidad de devolver el importe de la subvención recibida para obtener la exención, frente al utilizado en los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal-, olvidando que

tradicionalmente, el reintegro es expresión propia de la norma extrapenal de referencia en materia de subvenciones y ha sido utilizada a lo largo del tiempo en ese contexto, entre otras, en sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado. El Título II de la vigente Ley 38/2003 de 17 de Noviembre General de Subvenciones se denomina "Del reintegro de subvenciones", constituyendo además un término con connotaciones de todo punto ajenas a las deudas tributarias o a las contraídas con la Seguridad Social, aun cuando sí revela la voluntad del legislador penal de vincular el levantamiento de la pena a conductas postdelictivas realmente reparadoras, de modo que el reintegro constituye la ordenación de la subvención tras la comisión de alguna de las modalidades delictivas a que se refiere el art. 308 del Código Penal, situación que entendemos predicable de las conductas descritas en los arts. 305 y 307, en cuyo caso, se recurre a una expresión de uso corriente, particularmente en la esfera administrativa -regularizar- cuya exégesis penal en relación con la deuda contributiva, aglutina su reconocimiento veraz y el ingreso de lo realmente debido.

La Sala Segunda del Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con ésta cuestión en doctrina ya consolidada, entendiéndose, de conformidad con lo dicho, que el pago constituye un elemento consustancial a la regularización, en la línea de lo ya expuesto. En ese sentido, la Sentencia n.º 1807 de 30 de octubre de 2001 señala ".la regularización prevista en el mencionado precepto como excusa absolutoria tiene por finalidad el favorecimiento o promoción del pago voluntario, inserto en razones de utilidad que subyacen en toda excusa absolutoria, lo que no concurre cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente (STS 6.11.2000); regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago, lo que no se puede producir de forma automática en virtud del transcurso de los plazos prescriptivos, por tratarse de conceptos jurídicos diversos".

En parecidos términos, la Sentencia n.º 1336 de 15 de julio de 2002 de la Sala Segunda del Tribunal Supremo decía: ".Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Porque en ambas se dan dos básicos puntos de coincidencia, a saber, que es el sujeto deudor el que toma la iniciativa; y que la administración tributaria, en uno y otro caso, al fin, no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la ley (...) es el mismo Legislador el que, en la exposición de motivos de la ley que introdujo la excusa absolutoria en el Código Penal anterior Ley Orgánica 6/1995, ilustró acerca del porqué de haber obrado de este modo. Y lo hizo poniendo el énfasis en el dato significativo de que lo realmente buscado fue sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras de haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de éstas. Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que -aunque tardía- guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto».

La Sentencia n.º 539 de 30 de abril de 2003 añade "Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo queda regularizada, cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación- a ello equivale la presentación de la declaración complementaria- cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la administración".

Completando la argumentación de las anteriores, la Sentencia n.º 636 de 30 de mayo de 2003 precisa que «regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago» recordando que «el fundamento de la aludida excusa absoluta es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento», argumentos que se reiteran, entre otras, en Sentencia del Tribunal Supremo n.º 751 de 28 de noviembre de 2003.

Por último, la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 192 de 1 de febrero de 2006 confirma el criterio expresado en la Sentencia de 1 de abril de 2004 de la Audiencia Provincial de Burgos, en la que, de conformidad con la doctrina jurisprudencial a que acabamos de referimos, se reproducían íntegramente algunos de los argumentos expresados: "Aun cuando, ni en el escrito de calificación provisional, ni en las alegaciones iniciales del proceso, se ha planteado por la defensa la posible aplicación de una excusa absoluta por regularización posterior de las declaraciones tributarias, y por inclusión en la declaración de 1997 de algunas de las cantidades respecto de las cuales se debió de haber tributado en los ejercicios objeto de litigio, debe de recordarse, precisamente para clarificar la irrelevancia de esa declaración posterior en la tipificación penal de los hechos enjuiciados, que la Jurisprudencia (SSTS 2.ª 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003) ha declarado: [Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación; a ello equivale la presentación de la declaración complementaria- cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración]. Por lo tanto, según esta línea jurisprudencial, regularizar supone pagar, sin que baste la presentación de declaración complementaria. Por las mismas razones se estima ineficaz la regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que la reparación parcial del perjuicio pueda producir efectos en la determinación de la pena».

No tributar en el momento debido y pretender hacerlo en momentos muy posteriores y alejados en ocho años, no solo no supone el pago exigido por la Jurisprudencia indicada, sino que determina una actuación más allá de una mera ordenación tributaria y acorde con una actuación de ajuste y estrategia fiscal a la conveniencia del acusado".

4. Conclusiones

PRIMERA. No existe en la legislación extrapenal de referencia una definición legal del término regularización, siendo una expresión que -tanto en la normativa tributaria y de la Seguridad Social como en los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal-, se utiliza conforme a su significación semántica. Por consiguiente, su exégesis en las excusas absolutorias objeto de estudio, debe partir de su definición según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, su naturaleza y configuración jurídico-penales en tanto que excusas absolutorias y su inclusión dogmática entre las normas relativas al desistimiento y el arrepentimiento activo, fuertemente vinculadas con la teoría de la reparación.

SEGUNDA. En caso de deudas contributivas derivadas de cuotas tributarias o de la Seguridad Social presuntamente defraudadas en cuantía superior a los 120.000 euros, resultan de aplicación los arts. 180 de la LGT, 3.2 del Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social según redacción dada por Real Decreto Legislativo 5/2000 de 4 de agosto y 5 del Reglamento General sobre Procedimientos para la Imposición de Sanciones por Infracciones en el Orden Social aprobada por Real Decreto 928/1998 de 14 de mayo, correspondiendo a la jurisdicción penal la decisión acerca de la concurrencia, en su caso, de los requisitos penalmente exigibles para la apreciación de las excusas absolutorias previstas en los párrafos 4 y 3 de los arts. 305 y 307 respectivamente.

TERCERA. En las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye, la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al *ius puniendi* respecto del delito principal y sus instrumentales.

CUARTA. En el caso de delitos contra la Hacienda Pública o contra la Seguridad Social en los que la conducta defraudatoria consista en la solicitud de una devolución indebida, la simple autodenuncia -efectuada con carácter previo a materializarse la devolución- constituye el reverso de la conducta delictiva, siendo aplicable la excusa absolutoria siempre que concurren los demás requisitos previstos en los párrafos 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal.

QUINTA. La autodenuncia, aun cuando se efectúe con carácter previo a las causas de bloqueo previstas en los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, no es presupuesto suficiente para la apreciación de la excusa absolutoria si no se produce la satisfacción de la deuda que se deriva de la previa defraudación consumada del tributo o de la cuota de la Seguridad Social, aun cuando sí puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de confesión prevista en el art. 21.4.^a del Código Penal.

SEXTA. El ingreso espontáneo (en el sentido de anterior a las causas de bloqueo previstas por el legislador penal) y parcial de la deuda -tributaria o de la Seguridad Social- no afecta a la entidad delictiva de la conducta, que se perfeccionó con anterioridad, en el momento de la elusión de la cuota en cuantía superior a los 120.000

euros, pero puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de disminución o reparación del daño del art. 21.5.^a del Código Penal, con entidad graduable atendiendo a la voluntariedad de la conducta reparadora y a las posibilidades y esfuerzo efectuado por el sujeto pasivo para subsanar los perjuicios derivados de su acción.

